

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Manažersky orientované účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
Managerially Oriented Accounting in the Selected Business Company

Student:

Bc. Klára Mohaplová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Klára Mohaplová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Manažersky orientované účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
Managerially Oriented Accounting in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví
 3. Teorie nákladů a výnosů
 4. Využití manažersky orientovaného účetnictví v obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8
POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně, přílohy č. 1 – 4, dané mi k dispozici, jsem upravila a samostatně vložila.“

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Klára Mohaplová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví	7
2.1 Účetnictví.....	8
2.2 Externí a interní uživatelé účetních informací.....	9
2.3 Nákladové účetnictví	9
2.3.1 Informační zajištění řídicího cyklu	12
2.4 Controlling.....	13
2.5 Nákladový controlling	16
2.6 Vztah manažerského účetnictví a controllingu.....	17
2.7 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví	18
3. Teorie nákladů a výnosů.....	19
3.1 Účetní versus manažerské náklady.....	19
3.2 Členění nákladů a výnosů.....	20
3.2.1 Druhové členění nákladů.....	21
3.2.2 Účelové členění nákladů	21
3.2.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik	23
3.2.4 Kalkulační členění nákladů	24
3.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	25
3.3 Organizační a ekonomická dekompozice podniku	29
3.4 Typy hospodářských středisek podniku	31
3.5 Plány a rozpočty	33
3.5.1 Krátkodobé rozpočty	35
3.5.2 Střednědobé a dlouhodobé rozpočty	37
3.6 Kalkulace	38
3.7 Změny účtování pro rok 2016	40

4. Využití manažersky orientovaného účetnictví v obchodní společnosti	41
4.1 Představení společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o.	41
4.2 Informace o společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. dle nové legislativy	41
4.3 Finanční výkazy společnosti.....	42
4.4 Rozvaha ke dni 31. 12. 2015	46
4.5 Činnost společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o.....	47
4.6 Skladování materiálu	49
4.7 Kategorizace elektro materiálu	51
4.8 Komunikace se zákazníkem	54
4.9 Účtování a vnitřní struktura společnosti	55
4.10 Hospodářská střediska	57
4.11 Odměňování zaměstnanců	60
4.12 Hospodaření společnosti.....	63
5. Závěr.....	65
Seznam použité literatury	67
Seznam zkratk	69
Seznam obrázků, tabulek, grafů a vzorců	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Cílem diplomové práce je analyzovat vybranou obchodní společnost z hlediska využití informací manažerského účetnictví.

V dnešní době lze na vnitřní a vnější strukturu a proces fungování podniku pohlížet z několika hledisek. Hlavními směry sledování je tzv. finanční a manažerské účetnictví. Finanční účetnictví je zaměřeno na sledování aktiv, pasiv, nákladů a výnosů podniku, jejichž hodnoty nalezneme ve finančních výkazech dané společnosti. Těmito finančními výkazy jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a cash-flow. Od 1. 1. 2016 vešla v platnost novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která definuje změny pro jednotlivé účetní jednotky vztahující se k sestavování a zveřejňování těchto finančních výkazů.

Informace finančního účetnictví slouží uživatelům vnějšího okolí podniku, kterými jsou banky, dodavatelé, finanční úřady, zákazníci apod. Cílem finančního účetnictví je zajistit ucelenost oceňování, účtování a vykazování účetních položek podniku. Oproti manažerskému účetnictví je finanční účetnictví regulováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Českými účetními standardy č. 001 – 024 a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Manažerské účetnictví není tedy regulováno zákony a jeho informace slouží především pro potřeby vnitřního řízení podniku. Jeho hlavními uživateli jsou vlastníci daného podniku, management a zaměstnanci. Součástí manažerského účetnictví je tzv. nákladové účetnictví, kalkulace, plány, rozpočty a statistiky. Způsoby oceňování, účtování a vykazování účetních položek jsou zcela v kompetenci daného podniku.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to teoretickou a praktickou. Teoretická část se zabývá vymezením základních pojmů manažerského účetnictví a teorií nákladů a výnosů. Praktická část vychází z informací poskytnutých vybranou obchodní společností a jejich analýzou z pohledu manažerského účetnictví.

Cílem teoretické části diplomové práce je vymezení pojmů manažerského účetnictví, zejména základních jednotek, kterými jsou účetnictví a uživatelé účetních informací. Dalším cílem teoretické části je vymezení základních součástí manažerského účetnictví, kterými jsou nákladové účetnictví, controlling, nákladový controlling a jejich vzájemné vztahy. Nezbytným cílem diplomové práce je nutnost definovat pojmy nákladů a výnosů z hlediska manažerského účetnictví a základní členění nákladů na druhové, účelové, kalkulační, dle odpovědnosti jejich vzniku a z hlediska potřeb rozhodování. Dalším cílem teoretické části diplomové práce je

vymezení pojmů rozpočet, jeho členění z časového hlediska, a kalkulace a její typy. Součástí teoretické části je také rozčlenění podniku z hlediska organizační a ekonomické dekompozice, vymezení typů hospodářských středisek.

Cílem praktické části diplomové práce je analýza vnitropodnikových finančních výkazů, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Cílem praktické části je analýza a porovnání nákladů, výnosů a výsledků hospodaření dle jednotlivých hospodářských středisek z pohledu manažerského účetnictví, která představují jednotliví obchodní zástupci. Hlavním cílem praktické části je analýza způsobu účtování a fungování společnosti a rozčlenění na jednotlivá hospodářská střediska. Jedním z hlavních cílů praktické části diplomové práce je analýza nákladů a výnosů společnosti dle jednotlivých hospodářských středisek. Cílem práce je také analyzovat elektroinstalační materiál z pohledu nejvíce a nejméně prodávaných skupin k celkovým tržbám společnosti, a to i dle jednotlivých hospodářských středisek. Posledním cílem praktické části je analýza komunikace společnosti se zákazníky a způsoby oceňování zaměstnanců.

V teoretické části diplomové práce bude aplikována metoda postupu, ve které diplomová práce přechází od obecných pojmů manažerského účetnictví ke složitějším. Dále bude použita metoda deskripce, která je využívána k popisu teoretických pojmů diplomové práce. Praktická část diplomové práce bude využívat metody komparace, u které dochází k porovnávání a hodnocení získaných informací od obchodní společnosti. V praktické části diplomové práce bude dále využita metoda analýzy, která je východiskem pro vymezení dané problematiky a slouží k nalezení vhodných řešení a případných nedostatků a odchylek. Získané poznatky budou shrnuty pomocí metody syntézy.

Vlastní názory, poznatky, návrhy, připomínky, hodnocení a doporučení jsou v celé diplomové práci psány kurzívou.

2. Teoretické vymezení manažerského účetnictví

V anglosaských zemích se systém nejčastěji označuje pojmem manažerské účetnictví (Management Accounting, resp. Managerial Accountancy). Ve francouzsky mluvících zemích je označováno jako účetnictví pro řízení (Comptabilité de Gestion) a zejména v nejnovější německé literatuře je využíváno pojmenování účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. (Král, 2012)

Manažerské účetnictví (dále jen MÚ) představuje způsob účetního řízení, rozhodování a zobrazení podnikatelského procesu, jehož záměrem je poskytnutí veškerých informací o předmětu účetnictví manažerům podniku na různých úrovních řízení účetní jednotky (dále jen ÚJ). Součástí manažerského účetnictví je tzv. nákladové účetnictví (dále jen NÚ) a controlling. Důvodem je zejména monitorování informací o nákladech účetní jednotky. Nákladové účetnictví mimo nákladů sleduje také výnosy a zisky týkající se podnikatelského procesu. Hlavní odlišností od finančního účetnictví je rozdílné obsahové pojetí nákladů i výnosů a mnohem podrobnější analýza jejich vnitřních struktur a faktorů, které na ně působí.

Podstatnými hodnotovými nástroji řízení nákladů jsou různě strukturované kalkulace a rozpočty režijních nákladů, které jsou využívány manažery pro řešení jednotlivých rozhodovacích úloh.¹⁾

Jednou ze základních myšlenek manažerského účetnictví je poznání, že způsob zobrazení procesu podnikání je třeba rozlišovat podle toho, kdo je cílovým uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy musí konkrétní uživatel řešit. Ve skutečnosti tak dochází k tomu, že významným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je tzv. obsahové dělení účetních informací:

- finančního účetnictví, jehož účelem je zobrazení podnikatelského procesu zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb externích uživatelů (banky a obdobní věřitelé, potenciální a současní vlastníci, obchodní partneři, zaměstnanci a jejich zástupci, burzy a ostatní účastníci finančního a kapitálového trhu),
- tyto externí uživatelé sice stojí mimo daný subjekt, ale jsou s jeho vývojem úzce spjati, jak s budoucím prospěchem, který dedukují zejména z analýzy faktorů ovlivňující výnosnost kapitálu a schopnost produkovat finanční prostředky, tak i budoucími riziky, které se snaží posoudit zejména z analýzy faktorů ovlivňující schopnost podniku uhradit své závazky,

¹⁾ Albatros Media a.s. [online]. Dostupné z: www.knihy.cpress.cz

- daňového účetnictví, jehož smyslem je zobrazit stejný proces, ovšem z hlediska vyjádření správného základu daně z příjmu, resp. ostatních daňových pohledávek a závazků účetní jednotky,
- a účetních informací, které se využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníky na různých stupních podnikového vedení. (Král, 2006)

2.1 Účetnictví

Předmět účetnictví je popsán v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu a ostatních uživatelů. Tento zákon se vztahuje na celou řadu jednotek, ovšem pro naše potřeby bude nejdůležitější, že upravuje účetnictví právnických osob, které mají sídlo na území České republiky.

Hlavním předmětem účetnictví účetní jednotky je zobrazování a účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv společnosti, závazků a jiných pasiv, a dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření účetní jednotky. Účetním obdobím je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Účetní období se shoduje buď s kalendářním rokem, nebo rokem hospodářským. Hospodářským rokem se rozumí účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je měsíc leden.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví od prvního dne svého vzniku, to znamená ode dne zapsání do obchodního rejstříku, až do dne jejího zániku, to znamená ode dne výmazu z obchodního rejstříku v rámci České republiky. Účetnictví musí být vedeno v českém jazyce a je sestavováno za jednu účetní jednotku jako celek. Účetní jednotka může vedením účetnictví pověřit jinou osobu, která může být osobou jak fyzickou, tak právnickou. Zodpovědnost účetní jednotky však nezaniká, za vedení účetnictví přebírá plnou zodpovědnost.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, pokud veškeré položky účetní závěrky zobrazují skutečný stav, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami. Zobrazení je poctivé tehdy, jestliže jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.²⁾

²⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

2.2 Externí a interní uživatelé účetních informací

Pro správné pochopení manažerského účetnictví je důležité analyzovat potencionální uživatele účetních informací a jejich požadavky na tyto informace. V podstatě lze tyto uživatele rozdělit do dvou širokých skupin a to na interní a externí. Oblast externích uživatelů představuje široké spektrum jednotlivců, zájmových skupin, obchodních partnerů a oprávněných kontrolních úřadů. Tito uživatelé mají přístup pouze k výkazům finančního účetnictví, které jsou zveřejňovány ve výročních zprávách či účetních závěrkách. Mezi externí uživatele řadíme zaměstnance dané společnosti, jejichž hlavním zájmem je mzda, vývoj sociálního zajištění, pracovních podmínek, kvality pracovních podmínek a například i odborného růstu ve společnosti. Dále zde řadíme spolupracující podniky, kterými jsou odběratelé, dodavatelé, banky, věřitelé a další instituce. Státní orgány, které vykonávají především kontrolní funkce, například orgány provádějící dohled nad kapitálovým trhem, finanční úřady, úřady práce, hygienická služba, správa sociálního zabezpečení. Dále do této skupiny řadíme orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány měst a obcí. V neposlední řadě jsou externími uživateli společenské organizace, široká veřejnost a různé občanské aktivity. Velmi výsadní postavení v této široké škále zaujímá vlastník podniku či investor. Ve společnostech, kde je oddělena vlastnická a řídicí funkce, nemá vlastník přímý přístup k podrobným informacím podniku.

Interní uživatelé představují sami vlastníci a management na různých stupních podnikového řízení. Tito uživatelé mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za výsledky činnosti společnosti. (Kolektiv autorů, 2015)

2.3 Nákladové účetnictví

Podrobnější soustava manažerského účetnictví vychází především ze situace, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytují. Nákladové účetnictví člení informace z hlediska jejich vztahu k jednotlivým fázím rozhodovacího procesu. Tento přístup byl typický pro historický vývoj manažerského účetnictví. V první fázi se účetnictví orientovalo především na prozkoumání vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to zprvu podle jejich vztahu k prodávaným finálním výkonům, a později ke vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady, resp. výnosy odpovídají. Ve druhé fázi se takto rozčleněné náklady a výnosy porovnávají s žádoucím (kalkulovaným, plánovaným) stavem. Z těchto informací se dále dají vytvořit podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Účetnictví, které poskytuje tyto informace, se v anglicky mluvících zemích chápe jako základní a velmi důležitá část MÚ, označována jako nákladové účetnictví (Cost Accounting). Hlavním cílem je předat poklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto. (Král, 2012)

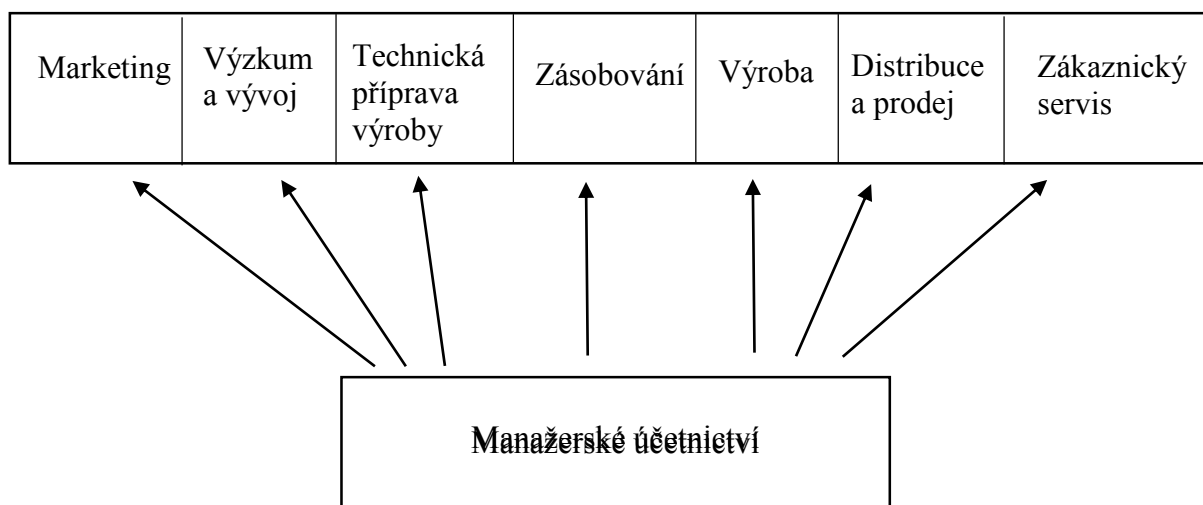
NÚ zachovává tradiční účetní prvky a tradiční účetní metody, do kterých zahrnujeme podvojnost, soustavu účtů, souvztažnost zobrazení hospodářských operací, dokladovost jednotlivých transakcí, včetně formální náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku. Je velmi nutná inventarizace veškerých aktiv a závazků účetní jednotky. (Kolektiv autorů, 2015)

Významným znakem NÚ je tzv. systémové zobrazení podnikatelského procesu včetně výsledků, které z něj vyplývají. Podle svého obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví nastaveno buď jako:

- výkonové účetnictví, které je v úzkém vztahu spjata s kalkulacemi výkonů, hledá odpověď na otázky, jaké jsou náklady, zisky, marže apod. a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb, které společnost nabízí,
- nebo odpovědnostní účetnictví, které navazuje na oblast plánů, vnitropodnikových cen a rozpočtů, sleduje odpovědi na otázky typu, jak řídit vnitropodniková střediska, aby jejich činnost směřovala k dosahování optimálních stanovených cílů společnosti jako celku. (Král, 2012)

Společně se změnami v podmínkách podnikání se projevují náznaky na mnohem větší potřebu řídit dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy. Od osmdesátých let se rozvíjí tzv. procesní nákladové účetnictví (Activity Based Accounting), jehož hlavním cílem je poskytování podkladů a informací pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých prvků (viz obr. 2.1).

Obr. 2.1 - Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví



Zdroj: (Král, 2006) – vlastní zpracování

Ve třetí fázi dochází k rozšiřování škály poskytování informací o takové, které umožňují vyhodnocování různých variant budoucího vývoje společnosti. Tato metoda využívá účetní informace nejen pro obvyklé řízení podnikových výkonů, útvarů, středisek a procesů v podmínkách, o kterých bylo rozhodnuto již dříve, ale i pro rozhodování o variantách budoucího vývoje. Právě tato třetí fáze se historicky označuje jako skutečnost, kdy přerůstá nákladové účetnictví v účetnictví manažerské.

Základní porovnání obsahu nákladového a manažerského účetnictví, jejich cílů, nástrojů a metod lze velmi zjednodušeně charakterizovat v následující tabulce (viz tab. 2.1).
(Král, 2012)

Tab. 2.1 – Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činností)
Informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na taktické řízení (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování

Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, vývoj a výzkum)
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu , vnitropodnikových rozpočtů jednotlivých středisek, vnitropodnikových cen a kalkulačního systému	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2011) – vlastní zpracování

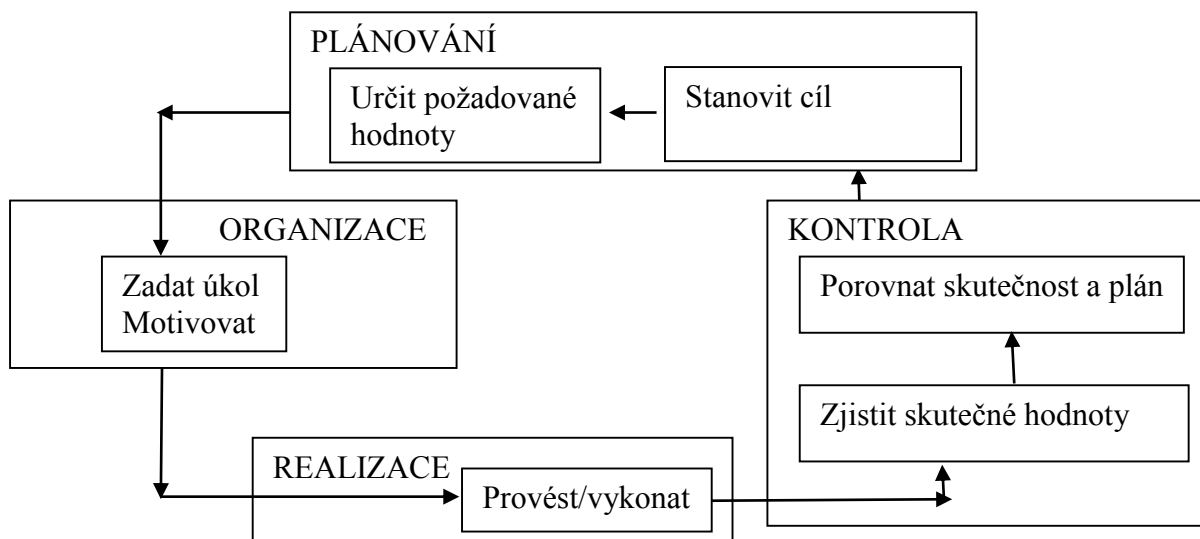
Základním posláním NÚ je tedy zobecnění rozhodovacích úloh, které mají význam pro budoucí rozhodování společnosti, a jejich rozčlenění do skupin, které jsou charakteristické analogickými informacemi potřebnými pro jejich řešení. Tyto úlohy jsou rozděleny do dvou skupin. První skupinu tvoří úlohy řešené na existující kapacitě. Druhými jsou úlohy o budoucí kapacitě. Dalším významným hlediskem je výkonový, odpovědnostní a procesní průřez rozhodovacích úloh. Existují tedy tři uživatelsky oddělené účetní subsystémy, kterými jsou finanční účetnictví, daňové a manažerské. Obsahem manažerského účetnictví je tzv. nákladové (pro řízení), které je výkonově orientované, odpovědnostní a procesně orientované. Druhou částí je tzv. účetnictví pro rozhodování, které se vztahuje na existující kapacitu a kapacitu budoucí. (Kolektiv autorů, 2015)

2.3.1 Informační zajištění řídicího cyklu

Pro znázornění rozdílu mezi nákladovým a manažerským účetnictvím je velmi důležitá diferencovanost rozhodovacích úloh strategického, taktického a operativního řízení podniku. Projevují se ve specifickém informačním zajištění jejich fází řízení, tzv. řídicího cyklu. Řízení, jehož podstata spočívá v účelovém působení řídicího pracovníka na řízený objekt, se člení na několik fází. Tradičně se fáze řídicího cyklu dělí na plánování, u kterého dochází ke stanovení cílů, jejich propojování v základních oblastech hodnotového a personálního řízení, včetně metod a nástrojů, které přispívají k jejich plnění. Součástí řídicího cyklu je také organizace a motivace, tzn. přetváření vrcholových cílů na hierarchicky nižší úrovně řízení podniku, včetně objevování vhodných kritérií měření a nástrojů, jak správně motivovat pracovníky. Další fází cyklu je realizace (skutečné provedení) a kontrola, tj. porovnávání skutečného vývoje s vývojem předem stanoveným, s tím i spojené zjištění odchylek dle zvoleného členění. Dále zde řadíme analýzu (vyhodnocení odchylek) a přijetí opatření v návaznosti na analýzu odchylek, dochází k určení dané významnosti odchylek a určení faktorů, které tyto odchylky vyvolaly. Dochází k přijímání konkrétních opatření. Pokud nejsou odchylky velmi významné, nedochází ke změně původně nastaveného cíle pro dané období, ani

nástroje řídicího cyklu. (Kolektiv autorů, 2011). Tato poslední fáze uzavírá jeden cyklus řízení a zároveň začíná další zcela nový (viz obr. 2.2).

Obr. 2.2 – Základní fáze řídicího cyklu



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2011) – vlastní zpracování

Jednotlivé fáze řídicího cyklu kladou požadavky na své informační zajištění. Zdrojem informačního zajištění NÚ je zejména zjištění skutečných nákladů, výnosů, zisků atd. a její porovnání se stanoveným plánem. Analýza zjištěných odchylek, u kterých stanovujeme příčinu vzniku a odpovědnosti za jejich vznik, je stěžejním jádrem moderně koncipovaného nákladového účetnictví. Oproti tomuto základnímu cíli je také důležité rozšířit tyto informace o škálu informací, které umožňují vyhodnocovat varianty budoucího vývoje společnosti. Je proto důležité zabezpečit informace pro dlouhodobé rozhodovací úlohy strategického marketingu, vývoje nových produktů, optimalizace objemu a struktury činnosti. MÚ je součástí tzv. manažerského informačního systému, ze kterého čerpá informace z informačních zdrojů, kterými mohou být marketingové studie, výzkumné studie konkrétních problémových oblastí atd. (Kolektiv autorů, 2015)

2.4 Controlling

Tento pojem se začal objevovat v šedesátých a sedmdesátých letech, kdy nastaly zásadní změny, které ovlivnily charakter podnikání. Vedly k několika novým požadavkům na systém podnikového řízení, které lze shrnout do několika bodů:

- zvýšení účinnosti systému řízení je otázkou systémového propojení a koordinace společnosti,

- účinnost informačního systému nelze zvyšovat rozšiřováním rozsahu disponibilních dat, ale musí se účelově orientovat na předem stanovené a vymezené potřeby vedení,
- spolupráci všech funkcí systému řízení je vhodné sloučit v jeden celek, tzv. informační systém, jehož vrcholem je účetní zobrazení podnikatelského procesu,
- nejvýhodnější je mít informace o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelských činností v účetním systému než mimo něj,
- tento informační systém musí přednostně sledovat požadavky na řízení podnikatelského procesu z úrovně podnikového vedení, často totiž bývá v zajetí postupů a metod, které se orientují na plnění požadavků externích uživatelů. (Král, 2006)

Koordinace výše uvedených funkcí spadá do náplně práce specializovaného odborníka, který se v anglickém jazyce označuje jako „controller“, proto se pro tento způsob řízení používá označení „controlling“. Pojem controlling není nikde jednotně vymezen, ale může být chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení ve společnosti. A to neustálým porovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, analyzováním odchylek a aktualizací cílů. „Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků“, jak tvrdí Horváth (2009, s. 9,10), nejznámější propagátor controllingu.

Controlling je obsahově vymezen dvěma subsystémy a to subsystémem plánování a kontroly a subsystémem zajištění informační základny. Za účinný controlling se považuje integrace plánování a kontroly do jednoho systému. Tuto koordinaci nezajišťuje pouze propojení jednotlivých složek plánování, ale musí dojít k důsledné vzájemné vazbě mezi cílem, resp. plánovaným úkolem a jeho kontrolou. Tato vazba dovoluje vytvoření známého řídicího okruhu, který obsahuje stanovení úkolů pro budoucí období, zjišťování skutečností a analyzování odchylek, přijetí nutných opatření k odstranění nežádoucích odchylek a stanovení nového úkolu, resp. cíle.

Cílovost

Stanovování cílů je zahrnováno v teorii řízení podniku již desetiletí. Výběr cílů a jejich strukturalizace je velmi důležitou a zásadní otázkou pro určení náplně a směřování veškerých činností a procesů podniku. Nezbytnou podmínkou je pravidelné a důsledné vyhodnocování užitenosti, náplně a rozsahu zajištění činností a procesů, a jejich výsledků resp. výrobků, služeb a prací. Cílovost je důležitá z hlediska investiční politiky podniku, ale i z hlediska volby výhodných nástrojů k řízení. Pokud skupina cílů hraje v podnikovém řízení podstatnou roli,

vede to k vyšší transparentnosti řízení i k větší schopnosti vedení podniku řídit zaměření podniku. Jsou určovány specifické úkoly, jejichž splnění vede k dosahování stanovených cílů, dále pak hodnotová a věcná kritéria, která naopak vyjadřují úroveň dosahování cílů a splnění daných úkolů, a popř. jsou přijímána opatření k podpoře jejich dosažení. (Král, 2006)

Plánování

Plánování má význam především v prostředí nejistoty podnikatelského prostředí. V controllingovém pojetí řízení je významnější činností propojování a vyhodnocování odchylek od cílových hodnot. Aby mohla být určitá odchylka analyzována, musí být nejprve stanoven určitý kvantifikovatelný, reálný a motivačně účinný cíl. Pokud konečné hodnoty nemají tyto vlastnosti, vede úsilí o jejich dodržení k negativním efektům. Každý nástroj plánování je třeba koncipovat takovým způsobem, aby byl schopen reagovat na různé změny v okolí podniku. Dále pak i podmínky, které ovlivňují cílové zaměření podniku. Celkově to znamená situaci, kdy systém musí poskytovat nejen původní cíle podniku, ale i hodnoty plánu zpřesněného, resp. rozpočtu. Odchyly se pak zjišťují jak ve vztahu k původním cílům, tak k zpřesněným a aktualizovaným hodnotám budoucích očekávání. Stanovení nových zpřesněných cílů musí být upraveno pevnými, schvalovacími pravidly se speciálním zřetelem na zachování integračních vazeb. Změna jednoho cíle nestojí jako samostatný prvek, ale působí na celou řadu cílů návazných. Aktualizace cílů je také důležitá z hlediska zneužívání odlišných výsledků, resp. aby to nevedlo k podceňování významnosti původních stanovených cílů. (Král, 2012)

Vyhodnocování

Typickým rysem všech controllingových metod je kladení důrazu na pravidelné a důsledné vyhodnocování odchylek od původně stanovených cílů. Aby bylo možné využívat informace o odchylkách, je potřeba zajistit dostatečnou správnost a průkaznost informací o skutečném průběhu podnikatelského procesu, respektování požadavků na časovou a věcnou celistvost cílových a skutečných hodnotících kritérií. U metody vyhodnocování je velmi důležitá realita pro vyhodnocení různých manažerských průřezů a to výkonového, útvarového, procesního i zákaznického. Vlastní vyhodnocování v podniku by pak mělo probíhat podle předem stanovených pravidel vytvořených pro proces vyhodnocování. Po zjištění a analýze odchylek by mělo bezprostředně navázat rozhodnutí o případné opravě průběhu aktivit a činností. Právě tato skutečnost má za následek posunutí pojetí současného controllingu od tradičních pojetí, která směřovala pouze ke zjištění odchylek, ovšem toto nové pojetí analyzuje nejen odchylky, ale také řídicí reakce, které vedou k prevenci vzniku těchto nežádoucích odchylek

v budoucnosti. Proto je v controllingovém řízení běžné, že se vyhodnocování odchylek provádí nejen za účasti controllora, ale i jeho nadřízeného pracovníka a týmu, který je kompetentní k vytvoření korektivních opatření. (Král, 2006)

2.5 Nákladový controlling

Jednou z větví controllingu je tzv. nákladový controlling (dále jen NC). U konceptu controllingu je nutné odlišit teoretické a praktické pojetí, jelikož praktická řešení jsou obvykle v jiné poloze než teoretická. Z teoretického popisu controllingu je v různých publikacích na první pohled vše jasné, naopak praktické řešení je velmi obtížné a pracné. V praxi některé teoretické oblasti controllingu příliš nefungují, nebo se controllingem nesprávně nazývá něco, co je pouhým sledováním určitých odchylek od plánu, které nejsme schopni žádným způsobem zdůvodnit, ani přesně vylicit situaci, proč odchylka vznikla. Proto je nutno přistoupit k praktickým řešením, která jsou skutečným nástrojem řízení podniku. Tato řešení spadají do oblasti, kterou nazýváme nákladový controlling. „Nákladový controlling v užším pojetí je praktický nástroj řízení ekonomiky podniku pomocí poměrně přesně definovaného systému, který je založen na bohatě strukturované marži (příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, zkráceně PÚH)“, jak tvrdí Lazar (2012, s. 178).

NC představuje samostatnou větev ekonomického řízení, která vychází z účetnictví a je založena na kalkulaci neúplných nákladů (jednicové a variabilní režijní náklady), ovšem optimalizuje ji jak z celopodnikového hlediska, tak podle segmentů trhu, výrobků a míst odpovědnosti, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na tomto základu je prováděna i kalkulace cen, čímž se NC stává prostředkem marketingu. Dochází k odhalování skrytých míst pro úsporu nákladů a dalších výstupů, které pomáhají řešit finanční situaci podniku. Tento controllingový systém v podniku by měl nabízet nový systém plánování se zaměřením na splňování cílů v budoucnosti (sestavit nejen plán, ale analyzovat i dosaženou skutečnost, objevit odchylky a vyhodnotit řešení, které povede k eliminaci odchylek), v oblasti prodeje respektovat výsledky, kterých dosáhneme prostřednictvím marketingových průzkumů trhu a být schopni tyto výsledky správně vyhodnotit z hlediska ekonomického dopadu na podnik. Nabízet efektivní výstup pro plánování podniku tak, aby na základě výstupů bylo možné sestavit cash-flow a včas tak předpovídat přebytek či nedostatek volných finančních prostředků, umožnit prezentaci vývoje určitých jednotek, kterými mohou být zákazníci, výrobky atd. a upozornit včas na jednotky, u kterých bude nutno hledat řešení ke zvládnutí jejich nepříznivého vývoje. (Lazar, 2012)

2.6 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

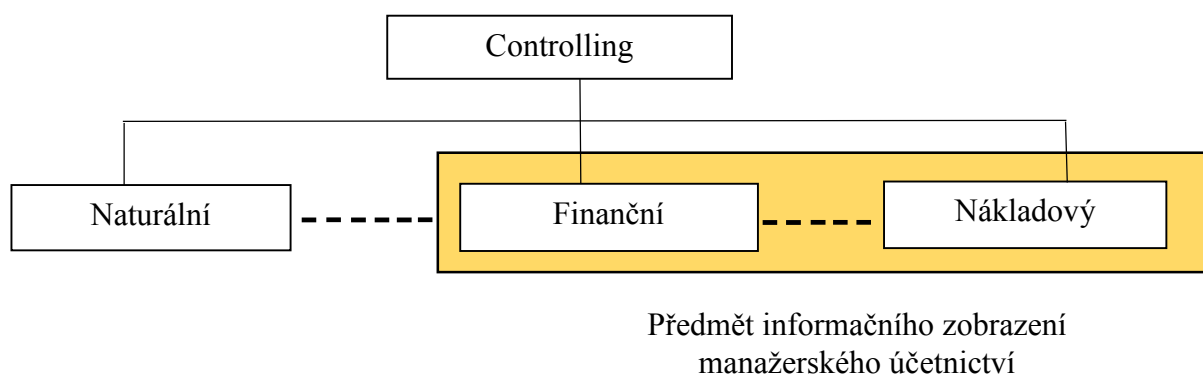
Ve vztahu MÚ a controllingu je zřejmá určitá nesouřadnost. Controlling vystupuje jako metoda, která integruje veškeré úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, kdežto manažerské účetnictví je pouze informačním nástrojem systému řízení podniku. Vzájemný vztah lze tedy vyjádřit, pouze tehdy, když budeme pracovat s některými informačními nástroji controllingu a informacemi manažerského účetnictví. MÚ výhradně vychází z hodnotových charakteristik podniku, které jsou v krátkodobém řízení spjaty s naturálními veličinami. Controlling ovšem využívá v mnohem větší šíři i nepeněžní informace. Zjednodušeně lze říci, že informace MÚ, které jsou určeny pro potřeby řízení, jsou pokryty dvěma zaměřeními controllingu:

- nákladový controlling, který se především zaměřuje na řízení činitelů, jež ovlivňují zisk společnosti, a tím i spojené náklady a výnosy,
- finanční controlling, který směřuje na řízení kapitálové a finanční struktury společnosti a na řízení peněžních toků. (Král, 2006)

Středem zájmu MÚ zůstává určitá část controllingu, která se orientuje na informace pro řízení věcné a naturální stránky podnikatelského procesu (viz obr. 2.3).

Vymezení controllingu zdůrazňuje naopak ty informace, které jsou určeny pro řízení. Pojmové vymezení MÚ představuje potřeby manažerů nabýt informace potřebné pro rozhodování o budoucnosti. Toto srovnání však vyžaduje skutečnost, aby informační systém podniku poskytoval poklady pro co nejlepší hodnocení variant budoucího vývoje. Oba přístupy nejsilněji spojuje účetnictví, které je z tohoto pohledu chápáno jako vrcholový informační nástroj, podle jehož účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty a cash-flow) dochází ke koordinaci všech funkcí systému řízení. (Král, 2006)

Obr. 2.3 – Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu



Zdroj: (Král, 2006) – vlastní zpracování

2.7 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví

Jedná se o způsob zobrazení účetnictví, které je přímo podřízené nárokům řídicích pracovníků společnosti. Při srovnání se soustavou finančního účetnictví je zdůrazňováno jeho obsahově rozdílné (duální) pojetí, které se vyjadřuje dvěma odlišnostmi:

- manažerské účetnictví může vycházet z aktiv a pasiv, která jsou vysvětlena odlišně, než jak jsou vymezena např. v obecně uznávaných zásadách finančního účetnictví, příkladem může být obsah bilančního zobrazení, kterým může být stav a změny materiálu ke zpracování, pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek a dalších složek, které se ve výkazech finančního účetnictví příslušné země nevykazují,
- MÚ se od finančního účetnictví odlišuje poměrně velkou variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a určitých způsobů oceňování,
- MÚ vychází ze skutečnosti, že informace o minulosti mohou být negativním rádcem do budoucnosti, ocenění použije spíše na úrovni předem stanovených veličin na různých stupních reprodukčních cen a na úrovních tzv. oportunitních nákladů a výnosů, které mohou vyjadřovat buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady. (Král, 2006)

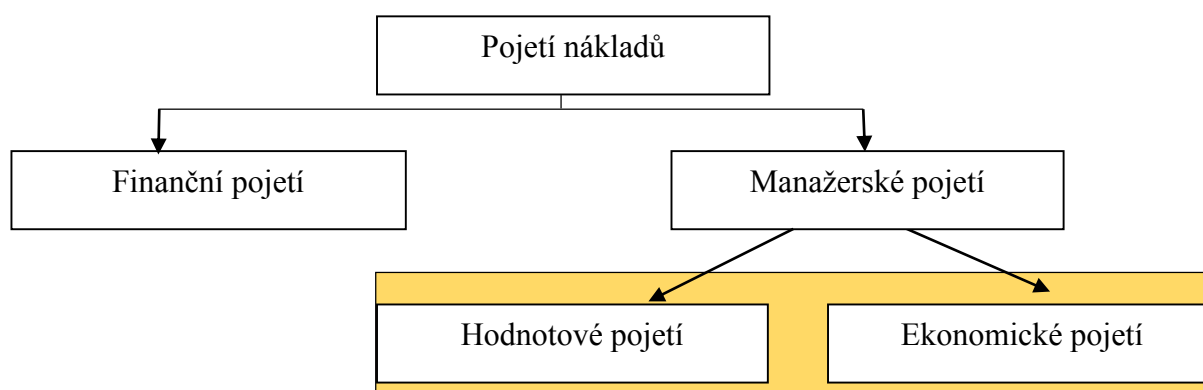
3. Teorie nákladů a výnosů

Jak bylo již řečeno v druhé kapitole této diplomové práce, hlavním předmětem nákladového účetnictví, resp. MÚ je řízení nákladů daného podniku. Tyto náklady však musíme rozlišovat z několika hledisek a kritérií. Jedná se o rozdělení z pohledu účetnictví a manažerského účetnictví, z hlediska činnosti, ke které se dané náklady vztahují apod. Předpokladem jakéhokoliv snižování nákladů je rozpoznat a pochopit podstatu jednotlivých nákladových položek podniku. V každém podniku existuje celá řada různých nákladů a je velmi nezbytné umět tyto položky nákladů rozčlenit do určitých skupin, abychom mohli důkladněji zkoumat jejich chování v odlišných situacích. Rozčlenění, resp. klasifikace nákladů, je základním předpokladem pro aplikaci nástrojů manažerského účetnictví.

3.1 Účetní versus manažerské náklady

Než se začneme důkladněji věnovat členění nákladů a výnosů, je důležité si objasnit otázku, co přesně považujeme za náklad. Náklady můžeme vnímat jako účetní a jako nákladové, které se zabývají strategickým rozvojem podniku. Různé účely, ke kterým jsou náklady přiřazovány, vyžadují na náklady pohlížet z různých odlišných hledisek. Buď pohlížíme na náklady z hlediska externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo z pohledu manažerského. Z tohoto důvodu rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů, a to finanční a manažerské (viz obr. 3.1). (Popesko, 2009)

Obr. 3.1 – Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Finanční pojetí nákladů představuje vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který představuje úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů, a který v daném období vede ke snížení

vlastního kapitálu podniku. Finanční pojetí zobrazuje náklady v účetních cenách, což představuje ceny, za které byla daná spotřebovaná aktiva pořízena. Toto pojetí je vyhovující potřebám tzv. externích uživatelů. V praxi dochází k situacím, kdy finanční pojetí nákladů neodpovídá chápání nákladů z racionálního pohledu řídicího pracovníka (manažera), který za náklady považuje pouze vynaložené prostředky spotřebované v souvislosti s určitou podnikovou aktivitou. Manažerské účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů, účelově souvisejícího s danou ekonomickou činností. Manažerské účetnictví dále rozlišuje dva přístupy pojetí nákladů. Prvním z nich je hodnotové pojetí nákladů, které slouží k poskytování informací pro běžné procesy a kontrolu těchto procesů podniku. Ekonomické vstupy, které jsou spotřebovávány, jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Hodnotové pojetí nákladů obsahuje jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou vykazovány v jiné hodnotě, a které jsou předmětem MÚ. Jsou označovány jako kalkulační náklady. Ekonomické pojetí nákladů představuje nejefektivnější využití nákladů nebo maximální ušlý efekt, který vznikl užitím omezených alternativních zdrojů. (Popesko, 2009)

3.2 Členění nákladů a výnosů

V první řadě si musíme vysvětlit rozdíl mezi pojmem náklad a výdaj, resp. výnos a příjem. V účetnictví vycházíme ze skutečnosti, že se náklady a výnosy vztahují ke stejnému věcnému držiteli a stejnému časovému období bez ohledu na to, kdy dochází k převodu peněžních prostředků. Ve skutečnosti to ovšem znamená, že dochází k časovým rozdílům mezi vznikem nákladů a úhradou dluhů, které vznik nákladů způsobily, resp. mezi vznikem výnosů a úhradou pohledávek z nich plynoucích. Tento nesoulad nákladů a výnosů od peněžních prostředků způsobuje potřebu efektivně řídit nejen náklady a výnosy, ale také peněžní toky, které s nimi bezprostředně souvisejí. Kromě řízení efektivnosti a hospodárnosti podnikatelského procesu je třeba formulovat rozhodovací úlohy, které vyplývají ze souměření příjmů a výdajů a které jsou zaměřeny na volbu tzv. finanční pozice podniku. Finanční situace podniku je měřítkem finančního rizika externích věřitelů podniku. Mezi finanční pozice řadíme řízení peněžních toků (cash-flow), solventnost (stabilní, dlouhodobá schopnost podniku hradit své závazky) a likviditu (schopnost podniku dostávat svým závazkům). (Král, 2006)

3.2.1 Druhové členění nákladů

Pokud se zabýváme členěním nákladů, které vstupují do reprodukčního cyklu z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Druhové členění je vyjádřeno především tím, že ve finančním účetnictví třídí náklady podle účtů účtové třídy 5. Nevýhodou členění je skutečnost, že nesumarizuje náklady podle činností daného podniku. Toto třídění je také záležitostí především finančního účetnictví. (Lazar, 2012)

Hlavní nákladové druhy představují mzdové náklady zaměstnanců, spotřeba materiálu, ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba a použití externích prací a finanční náklady. Pro tyto druhové náklady jsou charakteristické tři následující znaky:

- druhové náklady jsou z hlediska jejich zobrazení vždy prvotní, hlavní složkou zobrazení se stávají ihned při jejich vstupu do podniku,
- představují náklady externí, které vznikají při spotřebě výrobků, prací a služeb jiných subjektů,
- z hlediska jejich podrobnějšího členění v podniku jsou náklady jednoduchými.

Základním cílem druhového členění nákladů je poskytnutí dostatečných informací při zjišťování proporcí, stability a rovnováhy mezi spotřebou zdrojů a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Toto členění by mělo odpovědět na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, externí výkony, služby a jiné potřebné ekonomické zdroje. Zcela větší význam druhového členění spočívá na významu z hlediska makroekonomického při zjišťování ukazatelů národního důchodu, osobních nákladů, materiálové spotřeby apod. za celé národní hospodářství a jeho subsystemy.

Při řízení nákladů na nižších vnitropodnikových úrovních je využití samostatného druhového členění omezené. Platí to v situacích, kdy chce podnik pomocí druhových nákladů ohodnotit hospodárnost, efektivnost a účinnost podnikových výkonů. Důležitá je především skutečnost, že druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Např. překročení stanovené spotřeby materiálu nemusí představovat negativní jev, pokud se zároveň podařilo překročit plánovaný objem výroby podniku.

Z hlediska manažerského účetnictví je potřeba toto druhové členění nákladů kombinovat ještě s dalšími členěními, která vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. (Král, 2012)

3.2.2 Účelové členění nákladů

Nejvýznamnější skupinou rozhodovacích úloh podniku jsou úlohy, jejichž podstata spočívá v kontrole hospodárnosti spotřebovaných nákladů. Účelem je zjistit, zda se v podniku náklady

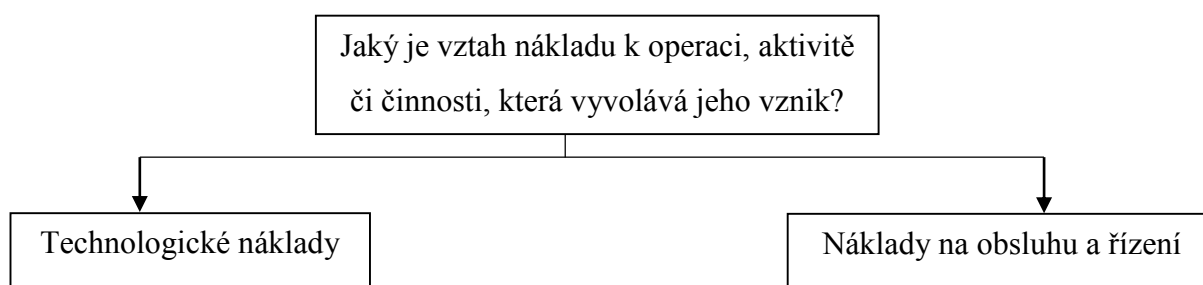
spoří nebo naopak překračují. Z tohoto důvodu jsou náklady členěny z hlediska účelu. Účelové náklady se sledují z hlediska účelu jejich vynaložení a dělí se z hlediska linie výkonů a linie útvarů. U linie výkonů dochází ke sledování především procesu uskutečňování výkonů a náklady a výnosy se k těmto výkonům vztahují. Sledování nákladů po linii útvarů představuje zejména třídění nákladů podle středisek, která jsou zřízena za účelem výkonu určité konkrétní činnosti. Náklady a výnosy se vztahují bezprostředně k místu jejich vzniku a tím sledujeme odpovědnost střediska za vznik nákladů a výnosů. Účelové náklady jsou předmětem vnitropodnikového účetnictví a dodávají podklady pro finanční účetnictví podniku. (Lazar, 2012)

Účelové náklady rozdělujeme na náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení a náklady jednicové a režijní.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Účelové náklady se dále rozčleňují podle jejich základního vztahu k činnosti, operaci či aktivitě do dvou základních skupin (viz obr. 3.2). První skupinu tvoří náklady vyvolané technologií dané činnosti, operace či aktivity, tyto náklady jsou nazývány jako náklady technologické. Nejjednodušším příkladem může být spotřeba papíru typické kvality v hlavní tiskářské výrobě na konkrétní výtisk. Druhou skupinu tvoří náklady vynaložené za účelem vytvoření a udržení podmínek rozumného průběhu dané činnosti či operace, tyto náklady jsou označovány jako náklady na obsluhu a řízení příslušných činností. Typickým příkladem mohou být náklady na osvětlení tiskárny či mzdu pracovníka podniku.

Obr. 3.2 – Účelové členění nákladů



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Náklady jednicové a režijní

Podrobným členěním je rozčlenění nákladů na jednicové a režijní. Jednicové náklady jsou vyvolány konkrétní jednotkou výkonu. Bývají stanoveny poměrně jednoduše pomocí norem spotřeby podniku. Režijní náklady jsou spjaté s technologickým procesem a nemění se s počtem provedených výkonů. Jsou stanoveny rozpočtem nákladů pro určité časové období,

popř. pro určitý objem výkonů za toto období (mzda zaměstnance za měsíc, náklady na energie na měsíc). (Lazar, 2012)

Stanovování technologických nákladů vychází z jejich vztahu k určitému dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je konečným efektem konkrétní aktivity či činnosti. Postup, jakým bude daný výkon proveden, je vždy určen předem. Důležitým prvkem této přípravy je stanovení přesných norem, které určují úroveň nákladů na určitou část technologického procesu. Nákladový úkol se poté stanovuje poměrně snadno. Určitá norma se vynásobí předem stanoveným počtem provedených dílčích výkonů (např. kolikrát zaměstnanec provedl normované operace, resp. počtem vytvořených knih). Tento krok lze uplatnit u těch technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem, ale i s danou jednotkou dílčího výkonu. Tato skupina technologických nákladů je označována jako jednicové náklady. Hlavním hodnotovým nástrojem jejich řízení jsou kalkulace.

Naopak suma nákladů na obsluhu neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jejich nákladovým úkolem je sestavení souhrnných limitů a normativů platných pro konkrétní časové období, popř. celkový předpokládaný objem výkonů za toto období. Ukázkou těchto nákladů může být předpokládaná mzda zaměstnance (mistra) za dané období, náklady na topení vycházející z rozvrhu topné sezóny a další. Skutečně vynaložené náklady se srovnávají s nákladovým úkolem. Je patrné, že dozor nad těmito náklady je mnohem složitější než kontrola nákladů jednicových. Tyto náklady tedy označujeme jako režijní. Klíčovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů jsou rozpočty. (Král, 2006)

3.2.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

U členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik dochází k vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž daná aktivita probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nákladů. Z tohoto důvodu rozdělujeme náklady na interní a externí. Interní náklady se vztahují k vnitřní struktuře podniku. Představují spotřebu vlastních výkonů. Jedná se o náklady druhotné a komplexní, tedy takové, které vznikly již v minulosti složením dříve vynaložených nákladů, které již zpětně nerozkládáme na náklady, ze kterých vznikly. Externí náklady vstupují do podniku z vnějšího prostředí. Jedná se o náklady prvotní a jednoduché. (Lazar, 2012)

Odpovědnostní středisko

Důležitým úkolem při členění nákladů ve vztahu k útvarům podniku je jejich rozčlenění podle místa jejich vzniku. Na tuto skutečnost musí nutně navazovat členění odpovědnosti

za jejich vznik. Útvary podniku, ke kterým jsou přiřazovány náklady do odpovědnosti, se pojmově nazývají odpovědnostní střediska. Tento pojem se vztahuje k ekonomické struktuře podniku. Ekonomická struktura přímo navazuje na strukturu organizační, jejímž hlavním předmětem je vymezit oblasti a úrovně řídicí pravomoci a odpovědnosti vedoucích pracovníků útvarů podniku v jejich věcné podobě. Hlavním úkolem je stanovení takové úrovně pravomoci a odpovědnosti vedoucího pracovníka, která ukládá možnost řídit pracovníky na dané úrovni a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů a vnitropodnikových výsledků hospodaření podniku. Z hlediska úrovně pravomoci se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilitní, výnosové, výdajové a investiční. (Král, 2006)

Interní náklady

Rozpoznání nákladů podle místa jejich vzniku je první etapou informačního zajištění nutného k řízení odpovědnostních středisek. Na tuto etapu navazuje i způsob spojení, který umožňuje znázornit kooperační vazby mezi útvary podniku a určit odpovědnost za hodnotové efekty výkonů, které nejsou prodávány externím spotřebitelům, ale zůstávají předmětem spotřeby uvnitř daného podniku. Základní podmínkou tohoto spojení je:

- vymezit aktivity jednotlivých středisek podniku tak, aby bylo možno vyjádřit jejich náklady,
- identifikovat dílčí výkony, které tyto útvary předávají dalším vnitropodnikovým útvarům podniku,
- ocenit tyto výkony pomocí vnitropodnikových cen.

Náklady, které vznikají odebíracímu středisku podniku, se označují jako interní náklady. Důležitými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady druhotné a složené. Druhotné se z hlediska podniku projeví na vstupu podruhé. Poprvé se projevily ve středisku, který daný výkon provedl. Složené náklady lze v podnikové úrovni dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly vynaloženy při provedení druhotného výkonu.

3.2.4 Kalkulační členění nákladů

Tato skupina nákladů odpovídá především na otázky, zda vyrobit nebo koupit, zda preferovat nebo potlačit výrobu daného výrobku a zda zrušit nebo zavést výrobu daného sortimentu. Přiřazování nákladů k výkonu poté nazýváme kalkulačním členěním nákladů. Kalkulační členění je typem účelového členění nákladů, ke kterému se vztahují úvahy týkající

se stanovování nákladového úkolu podniku pro řízení hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Je potřeba mít na zřeteli opět účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu. (Král, 2006)

Přímé a nepřímé náklady

V situaci, kdy dochází k výrobě několika druhů výrobků, je třeba sledovat přímé náklady a náklady podle jednotlivých kalkulačních jednic. Přímé náklady jsou vykládány v souvislosti s konkrétní činností nebo střediskem, ke kterému se tyto náklady bezprostředně vztahují. Může se jednat např. o spotřebu materiálu, který vstupuje přímo do výrobku a tvoří jeho podstatu, mzda pracovníka, který pracuje na daném výrobku a např. odpis zařízení specializovaného na výrobu daného výrobku (činnosti). Nepřímé náklady se vztahují k několika střediskům či výkonům, a náklady jsou jim přiřazovány na základě rozvrhových základů. Může se jednat o správní náklady a náklady, které se vztahují k několika střediskům společně. (Lazar, 2012)

Je patrné, že do první skupiny zařazujeme veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu podniku, ale přímo jeho jednotkou. Kromě těchto nákladů jsou zde zařazovány i náklady, které jsou vynakládány v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu (např. náklady na vývoj a technickou přípravu výroby daného výrobku, náklady na jeho reklamu). U řešení určitých rozhodovacích úloh je však možné tyto náklady přiřadit dané jednici výkonu. Tyto náklady se poté přičítají nepřímo pomocí určitých zvolených veličin. (Král, 2012)

3.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

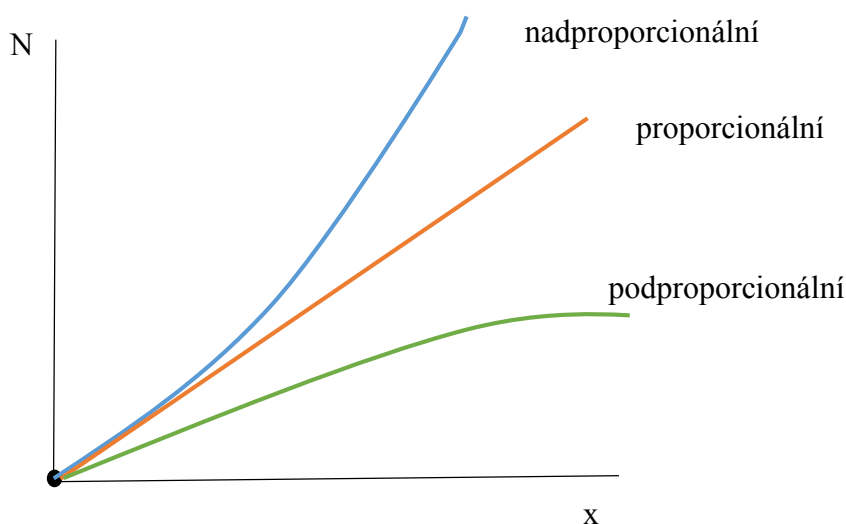
Hlavní úkol spočívá v členění nákladů, které jsou důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Dochází ke členění nákladů na variabilní a fixní. Fixní náklady jsou náklady, které se nemění se změnami objemu produkce, kdežto variabilní se se změnou produkce mění. Tato skutečnost platí pouze v krátkém období, jelikož v dlouhém období jsou veškeré náklady podniku variabilní. Kapacitní třídění nákladů spadá do kategorie manažerského účetnictví a nákladového controllingu, které se zaměřují především na informace pro rozhodování. Tvoří základ pro řízení a rozhodování podniku a to pomocí optimalizace celopodnikové marže. Kapacitní dělení nákladů česká legislativa nezná.

Variabilní náklady

Nejdůležitější součástí variabilních nákladů (dále jen VN) jsou proporcionální náklady. Obecně se předpokládá, že jsou vyvolány jednotkou výkonu, náklady související s touto jednotkou jsou konstantní a jejich velikost roste přímo úměrně s počtem výkonů podniku. Typem proporcionálních nákladů jsou veškeré jednicové náklady, a jednak ta část režie, která

je ovlivněna úrovní využití kapacity. Vzhledem ke smíšenému charakteru těchto nákladů rostou tyto nákladové položky v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem produkce, a jejich průměrné procento na jednotku tedy klesá. Tento typ tzv. podproporcionálních nákladů je v praxi velmi častý. Příkladem takovýchto nákladů jsou náklady na opravy a údržby určitého stroje sledované ve vztahu k objemu produkce, který na něm byl vyroben. Podnikatelský proces může být ovlivněn určitými faktory, které způsobují skutečnost, že absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem produkce. Tyto náklady jsou označovány jako tzv. nadproporcionální náklady, které v praxi nejsou až tak časté (viz graf 3.1). Typickým příkladem je vzrůst osobních mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu produkce prací přes čas. (Král, 2006)

Graf 3.1 – Závislost různých forem VN na změnách objemu produkce



Zdroj: (Král, 2006) – vlastní zpracování

Vysvětlivky zkratk:

N = celkové náklady

x = objem produkce

Fixní náklady

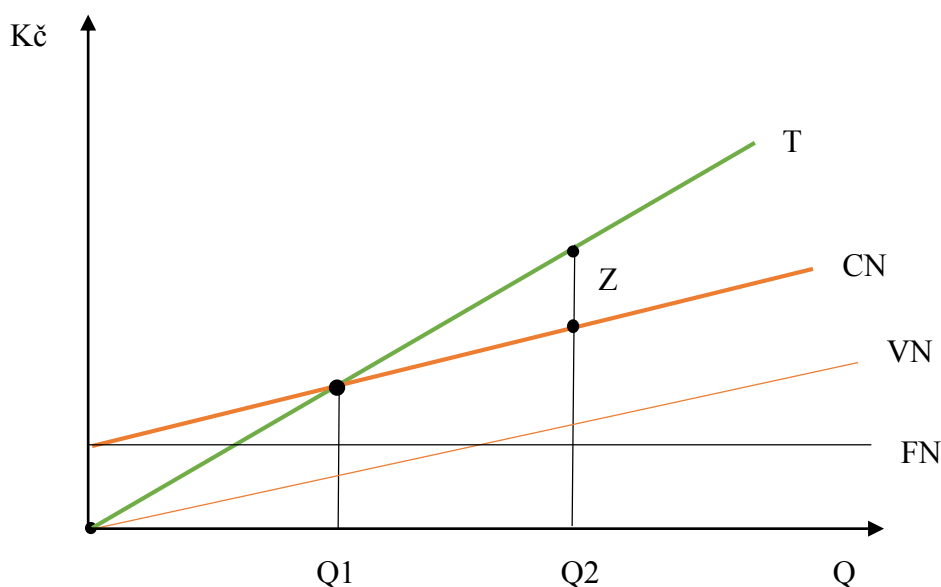
Jedná se o kapacitní náklady, vyvolané situací zajištění efektivního průběhu výrobního cyklu. Představují náklady, které se nemění se změnou objemu produkce. Rozlišují se dvě skupiny fixních nákladů. První skupina je tvořena náklady, které jsou vynakládány ještě před zahájením samostatné podnikatelské činnosti. Může se jednat např. o náklady na pořízení budovy, strojních zařízení a další investiční rozhodnutí. Důležitou vlastností při řízení hospodárnosti těchto tzv. umrtvených fixních nákladů je skutečnost, že jejich celkovou výši již nelze ovlivňovat v průběhu podnikatelského procesu. Jedinou šancí jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí. Druhá skupina fixních nákladů je vytvořena v důsledku zajištění

kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nemusí být spojovány s investičním rozhodováním, ale spíše s využitím vytvořené kapacity. Lze je při zřetelném snížení kapacity částečně omezit. Příkladem těchto tzv. vyhnutelných fixních nákladů jsou časové mzdy zaměstnanců, náklady na osvětlení hal apod. (Král, 2006)

Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

Členění fixních a variabilních nákladů tvoří základní prvek celé řady progresivních postupů a metod využívaných např. při kalkulování nákladů výkonů, při sestavování systému podnikových plánů apod. Určitá závislost nákladů na změnách objemu produkce představuje základ relativně nového přístupu k řízení, které je založeno na analýze vztahu nákladů a přínosů k těmto činnostem. Členění nákladů je důležité při řešení rozhodovacích úloh na stanovené existující kapacitě. Většina těchto úloh stále vychází z již známé teorie změny objemu produkce ku výši nákladů, výnosů a zisků. Skupina rozhodovacích úloh je složena z počátečních písmen zmíněných proměnných, jde o tzv. úlohy CVP (Costs = náklady, Volume = objem, Profit = zisk). Nejvýznamnějším momentem u těchto úloh je dosažení významného bodu, od kterého se odvíjí celá řada dalších závěrů a rozhodnutí. (Král, 2006). Jedná se o tzv. bod zvratu. Nastává situace, při které dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady (viz graf 3.2).

Graf 3.2 – Bod zvratu



Zdroj: (Král, 2006) – vlastní zpracování

Vysvětlivky zkratk:

T = výnosy z prodeje, tržby

CN = celkové náklady

VN = variabilní náklady

FN = fixní náklady

Z = žádoucí úroveň zisku

Q1 = objem prodaných výkonů, bod zvratu

Q2 = objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení žádoucí úrovně zisku

Q = objem výkonů

Kč = české koruny

Proporcionální náklady vždy souvisejí s danou prodanou jednotkou produkce. Jejich návratnost je daná prodejem každé této jednotky, samozřejmě za předpokladu, že jednotková cena převyšuje úroveň nákladů. Oproti stálým (fixním) nákladům, které byly vynaloženy pro zajištění výroby a prodeje výkonů jako celku. Stupeň, s jakým přispívají prodané výkony k jejich reprodukci, vychází z rozdílu mezi cenou a proporcionálními náklady, které byly vynaloženy na jejich provedení. Teprve v tomto okamžiku přispívá rozdíl mezi cenou a proporcionálními náklady k zisku podniku. Tento rozdíl je nazýván marže, tedy krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku. Marže podává velmi důležité informace, lze ji využít jako základní kritérium ziskovosti jednotlivých výkonů a může sloužit i jako vrcholové kritérium efektivnosti prodeje. Bod zvratu je velmi snadno zjistitelný. Jedná se o jednoduchý podíl, kolik jednotlivých marží pokryje celkové fixní náklady (viz vzorec č. 3.1).

$$\text{Bod zvratu} = \frac{F_n}{c_j - v_j} \quad (3.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

F_n = úhrnná výše fixních nákladů

c_j = jednotková cena

v_j = variabilní proporcionální náklady vyvolané jednotkou výkonu (Král, 2006)

Relevantní a irelevantní náklady

Neboli také rozdílové členění nákladů představují informační podklad rozhodování o budoucnosti. Vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadových nákladů uvažovaných variant. Hlavním úkolem je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Uvažujeme o tzv. relevantních nákladech, které jsou důležité z hlediska konkrétního rozhodnutí, protože se budou měnit při uskutečňování různých variant našich rozhodnutí. Druhou skupinou jsou tzv. irelevantní náklady, které při rozhodování nejsou důležité, jelikož změna varianty neovlivňuje jejich výši.

Oportunitní náklady

Členění oportunitních nákladů spočívá na obecné úrovni, že konkrétní výdej majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské činnosti znemožňuje jeho jiné využití. Omezenost ekonomických zdrojů proto podniku nedovoluje využít veškeré možnosti, ale pouze některé z nich. Aby mohly být přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je potřeba, aby zavržené alternativy přinášely nižší prospěch. Proto jsou oportunitní náklady označovány jako ušlé výnosy, o které podnik přichází tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. (Král, 2012)

Náklady vázané k rozhodnutí

Jedná se o strategicky využívanou skupinu nákladů, které na základě současných rozhodnutí vzniknou až v budoucnosti. Uvažujeme o nich v souvislosti s technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem určují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. Úroveň těchto vázaných nákladů představuje 80 – 85 % celkových nákladů, které jsou vynaloženy za celkovou dobu životnosti produktu. Pokud jsou tyto náklady efektivně vynaloženy ve fázi vývoje a přípravy výrobků, mohou se osmi až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu. Hlavním přínosem je zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit. Jejich rostoucí význam se staví do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti podniku, které se primárně zaměřují na náklady vynaložené ve výrobní fázi. (Král, 2006)

3.3 Organizační a ekonomická dekompozice podniku

Hlavním úkolem vedení podniku je vytvořit ucelený uspořádaný celek činitelů a činností, které nazýváme organizace podniku. Vnitřní organizace podniku je zcela v režii jeho vedení. V průmyslových podnicích jsou vytvořeny tzv. organizační stupně, neboli dílny vznikající spojením pracovišť, provozy a závody. U podniků jiných kategorií se tyto stupně nazývají odlišně, ovšem nic to nemění na jejich podstatě. Činnosti jednotlivých organizačních stupňů řídí vedoucí pracovníci podniku, kteří za chod svého organizačního stupně nesou veškerou zodpovědnost. Aby podnik zvýšil odbornost řízení, vytváří na jednotlivých organizačních stupních odborné útvary, které pomáhají delegovat nižší složky po odborné stránce a řídí veškeré činnosti (zásobování, odbyt, marketing, financování apod.). Z hlediska velikosti podniku se uplatňují dvoustupňové, třístupňové až čtyřstupňové organizační struktury, které se vyskytují především u velkých celostátních organizací. Menší podniky vytvářejí zpravidla dva organizační stupně a to vedení, jako řídicí složka, a výkonné zabezpečovací útvary jako složka

řízená. Organizační struktura je sestavena vnitropodnikovou směrnicí a zobrazuje se graficky pomocí organizačního schématu. (Lazar, 2012)

Aby mohl podnik sledovat a řídit jednotlivé činnosti podniku, je třeba rozčlenit podnik nejen po stránce organizační, ale také po stránce ekonomické pomocí jednotlivých útvarů ekonomického charakteru. Podnik tedy organizačně a ekonomicky rozčleňujeme na nižší ekonomické útvary, které označujeme jako hospodářská střediska, v současné době nazývána jako profit centra. Hospodářské středisko představuje samostatně hospodařící útvar podniku, který:

- má přesně stanovený úkol výrobního nebo výkonového charakteru vyjádřený v naturálních nebo peněžních jednotkách,
- sleduje svou individuální činnost, může měřit množství a strukturu svých činností a kontrolovat jejich ocenění, sortiment a jakost,
- dokáže měřit a peněžně vyjádřit veškerou svou spotřebu jednotlivých majetkových složek (materiálu, mezd a ostatních nákladů) neboli vstupy, a výkony (výstupy), a to jak u prvotních nákladů a výnosů, tak u druhotných nákladů a výnosů, které vznikly předávkou výkonů mezi středisky podniku,
- dokáže zachycovat skutečné a předem stanovené náklady,
- a zjišťovat hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví. (Lazar, 2012)

Počet a rozsah jednotlivých hospodářských středisek se určuje pomocí konkrétních podmínek v podniku, především v závislosti na druhu a organizaci jeho činnosti. Z hlediska vertikální hierarchie je klasické členění na podnik, závody (divize), provozy, hospodářská střediska a nákladová střediska. Z hlediska typů středisek v rámci činnosti jednotlivých výrobních podniků se zpravidla zřizují výrobní střediska, zásobovací, správní a odbytové. Vedle těchto hlavních středisek se zřizují i další nevýrobní (pomocná) střediska. U větších podniků, které mají vytvořenou vícestupňovou strukturu, vzniká jak struktura provozní, tak ekonomická. Organizační stránka se odvíjí od výroby organizace podniku, stránka ekonomická z nutnosti ekonomického řízení, jehož podkladem je vnitropodnikové účetnictví. Zřízení těchto obou struktur probíhá souběžně ze strany vedoucích pracovníků a vedoucích ekonomických pracovníků. U podniků, které dosahují celostátní působnosti, bývají vytvořeny pěti až šestistupňové úrovně řízení. (Lazar, 2012)

3.4 Typy hospodářských středisek podniku

Hospodářská střediska jsou vždy charakterizována stanovenou činností a vyjadřují účelové třídění nákladů. Při členění podniku na jednotlivá střediska platí důležitá základní zásada, že daný podniku musí být vždy rozdělen na střediska beze zbytku. Veškeré činnosti podniku je potřeba začlenit na určité středisko a pro každý náklad je nutno určit některý z nákladových účtů podniku. Výsledkem účtování nákladů a výnosů podle druhů a středisek představuje zjištění informací, kterého střediska se daný náklad nebo výnos přesně týká. Velmi dobře tyto informace získáme při spotřebě materiálu, zúčtování mezd apod. Problémy se naskytanou při spotřebě např. energie nebo otopu, kdy nám externí dodavatel zašle vyúčtovanou spotřebu za celý podnikatelský subjekt (hlavní výroba, sklady, kanceláře) jedinou fakturou, nebo měsíční fakturou za přepravu apod. S příslušným externím dodavatelem spolupracuje určité hospodářské středisko a jeho kvalifikovaný pracovník, který obvykle připravuje dodavatelské smlouvy. Tento pracovník provádí rozkontování nákladů podle zvoleného stanoveného klíče na jednotlivá střediska podniku. V jiné situaci lze tento prvotní náklad z faktury od dodavatele zúčtovat do nákladů např. energetického střediska a provést přeúčtování skutečných nebo předem stanovených nákladů za energii. Při zpracování dokladů musí být účelové členění nákladů zajištěno na všech nákladových dokladech připojením původního dokladu (tzv. likvidační lístek, košilka, vlašťovka), na kterém se uvádí předkontace, tj. číslo daného střediska zatíženého tímto nákladem. (Lazar, 2012)

Výrobní střediska

Výrobní střediska podniku představují samostatný technologický cyklus, který tvoří řadu výrobních i nevýrobních operací. Počátek těchto operací nastává odebíráním zásob materiálu ze skladu (popř. zpracovaných polotovarů z jiného střediska podniku) a končí montáží vyrobeného výrobku, dokončenou činností nebo provedenou službou pro zákazníka. Hlavním výstupem tohoto střediska je určitý výkon. Výkonem je především hotový konečný výrobek, mohou to být i jednotlivé části tohoto výrobku, tak i určité hromadné operace. Vždy však záleží na hloubce ekonomického členění podniku a na konkrétní úrovni technologie výroby. Společně s technologickým cyklem velmi úzce souvisí odpovědnost pracovníků střediska za činnosti útvaru. Tato zodpovědnost zahrnuje nejen zabezpečení naturálních výsledků činnosti daného střediska, ale i zodpovědnost za náklady a výnosy. Účtování skutečných nákladů, podle různých výkonů, vede k užití kalkulačního hlediska, které směřuje k hlubšímu rozlišení tzv. kalkulačních přírážek výrobní režie, které jsou stanoveny za jednotlivé výrobní útvary.

Principem tohoto účtování je zahrnutí režijních nákladů do vlastních nákladů výrobku v takové výši, v jaké při produkci výrobků vznikly.

Střediska výrobní režie

Hovoříme o výrobní režii, která zahrnuje náklady na řízení na obsluhu výroby, náklady vyvolané řídicími a obslužnými činnostmi, do kterých musíme zahrnout i odpisy a části technologických nákladů vznikajících ve výrobních střediscích jak hlavní, tak i obslužné činnosti podniku. Další složkou výrobní režie se mohou stát i náklady na provoz meziskladů, které zahrnují dopravu nedokončené výroby nebo polotovarů z určitého výrobního střediska do druhého, manipulační a dopravní techniku při těchto činnostech. (Lazar, 2012)

Středisko zásobovací režie

Představuje tzv. zásobovací středisko, středisko materiálně-technické zásobování a středisko nákupu. Do této oblasti zahrnujeme náklady na opatřování, příjem, skladování, výdej a úpravu jednicového a režijního materiálu. Součástí zásobovací režie jsou i náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek. V určitých situacích se v tomto středisku uskutečňuje i dělení materiálu. Vznikající náklady poté ovšem nejsou danou režií, ale jsou započítávány do jednicových nákladů.

Středisko odbytové režie

Zahrnuje odbytové středisko a expedici. Do odbytové režie zařazujeme náklady na převzetí, balení, skladování a expedici výrobků zákazníkům daného podniku. Součástí odbytové režie jsou i náklady na průzkum trhu, na kterém se daný podnik pohybuje a činnosti s tím spojené. (Lazar, 2012)

Středisko správní režie

Součástí střediska správní režie je správní středisko a vedení podniku. Správní režie představuje náklady na řízení a správu daného podniku jako celku, popř. i jeho nižších částí.

Pomocná a obslužná střediska

Představují střediska údržby a oprav, dopravní střediska apod. Tato střediska zabezpečují činnosti, které nesouvisí s hlavní činností podniku, ale jsou zapotřebí pro zajištění bezproblémového chodu. Nákup daných služeb a činností od externích dodavatelů by pro podnik nemusel být příliš výhodný.

Středisko realizační

Oproti předchozím střediskům podniku nemá realizační středisko hmotnou podstatu. Jedná se pouze o účetně-technickou záležitost. Hlavním úkolem je zúčtování nákladů na prodanou

produkci podniku a výnosů z této prodané produkce. Výstupem střediska je zisk z realizace produkce podniku. (Lazar, 2012)

3.5 Plány a rozpočty

Každý podnik má stanoveny určité cíle své hospodářské politiky, kterých chce dosáhnout. Příkladem těchto cílů může být maximalizace zisku podniku, ovládnutí trhu a jiné. Záměry podniku jsou rozpracovány do konkrétních plánů a dále realizovány pomocí rozpočtů. Rozpočet představuje finanční dokument, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestaven, přičemž časovým aspektem je kalendářní rok. Rozpočet stanovuje náklady na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Důvodem sestavování rozpočtů je zpřesnění plánovaných operací, koordinace činností různých vnitropodnikových útvarů, motivace řídicích pracovníků podniku k dosahování podnikových cílů, pomáhat vedoucím pracovníkům řídit a kontrolovat činnosti, ke kterým mají pravomoci a vytvářet předpoklady pro objektivní hodnocení výkonu řídicího pracovníka. Rozpočty jednotlivých útvarů podniku jsou sestavovány na jednorocní období. V praxi se velmi často porovnává původně sestavený rozpočet versus skutečné výkony. Zjištěné odchylky je potřeba analyzovat, zjistit jejich příčiny a stanovit opatření, která jim budou v budoucnu předcházet. (Lazar, 2012)

Rozpočty se detailně zabývají stavovými a tokovými veličinami. Stavovými veličinami jsou ty, které mají určitý stav k danému okamžiku a jejich změny jsou vyjádřeny změnou stavu, tzn. jsou odvozeny přírůstkem/úbytkem od počátečního stavu. Do stavových veličin zahrnujeme stálá aktiva podniku, dlouhodobý vlastní kapitál, krátkodobý a dlouhodobý cizí kapitál. Hlavní smysl těchto veličin spočívá u stanovování rozpočtů sestavovaných na další období. Tokové veličiny se v průběhu daného období neustále mění, vyvíjí se a nemají žádnou návaznost na počáteční stav. Do této skupiny zahrnujeme náklady, výnosy, zisk, příjmy a výdaje (peněžní toky). Tokové veličiny mají v praxi význam v každém časovém úseku, jak krátkodobém, tak dlouhodobém. Z toho vyplývá, že rozpočty resp. plány může členit na krátkodobé a dlouhodobé. (Čechová, 2011)

Krátkodobé plány (operativní) bývají sestavovány na jeden kalendářní rok. U podniků, které se zabývají sezónními činnostmi na rok hospodářský. Dlouhodobé (strategické) jsou sestavovány na tři až pět let, některé i na více let podle potřeb a záměrů daného podniku. Některé sestavované plány mají dlouhodobý charakter samy od sebe. Je to způsobeno především plánovaným investičním rozhodnutím, plánováním technického rozvoje apod.

Rozpočty se dělí z několika různých hledisek:

- rozpočty pevné a variabilní,
- přírůstkové nebo tzv. od nuly,
- rozpočty klouzavé nebo časově vymezené,
- a rozpočty sestavené na dílčí aktivity nebo rozpočet celkové činnosti,
- limitní nebo rozpočet nelimitovaný. (Čechová, 2011)

Pevný a variabilní rozpočet

Pevný rozpočet stanovuje náklady na určitou činnost podniku bez ohledu na to, jestli se jedná o fixní nebo variabilní náklady. Může představovat i určitý limit výdajů, který nesmí být překročen. Pevný rozpočet se používá v situacích, kde je rozlišení variabilních a fixních nákladů velmi těžko zjištělné, nebo existují malé bezvýznamné rozdíly mezi plánovanými náklady a skutečností. Variabilní rozpočet počítá s možností určité odchylky skutečné velikosti produkce od plánované. Počítá samostatně s variabilními náklady, které se mohou měnit se změnou objemu produkce a zvláště s fixními, které by při různých změnách měly zůstat stejné.

Přírůstkový nebo rozpočet od nuly

Přírůstkový rozpočet je sestavován v souvislosti na výsledky z minulého období, který se upravuje dle změn objemu produkce podniku, bere v úvahu skutečné výsledky minulého období, které se promítnou do rozpočtu na další období v budoucnu. Rozpočet od nuly nepracuje z informace, které byly v minulosti, ale hodnotí plánované činnosti znovu v nových podmínkách. Představuje nástroj hospodárnosti, jelikož nutí příslušné osoby nepohlížet do minulosti, ale znovu vyhodnocovat, co je potřebné a nutné vynaložit k realizaci plánovaných aktivit. (Čechová, 2011)

Klouzavý nebo časově omezený

Klouzavý rozpočet je sestavován na celé období a na jeho kratší úseky. Dílčí plány poté plní funkci postupné aktualizace celého rozpočtu, rozpočty se zpřesňují pro další dílčí období. Časově vymezený rozpočet, resp. na pevné časové období je sestavován na celé období, ve kterém nejsou brány v úvahu změny, které mohou v jeho průběhu nastat. Je předmětem krátkodobého plánování, jelikož v delším období může docházet k mnoha nepřesnostem.

Rozpočty celkové nebo dílčí

Celkové rozpočty podnik sestavuje pro jednotlivé položky, ovšem pro celkovou činnost podniku (útvary), např. stanovení celkové režie. Rozpočty dílčích aktivit pracují s náklady

dle příčin jejich vzniku. Takovéto členění nákladů je více přesnější, má vliv na rozhodování v oblasti sortimentu. Tyto rozpočty jsou však velmi náročné na sestavení.

Limitní a volný rozpočet

Limitní rozpočet stanovuje určitý úkol v oblasti nákladů, který nesmí být překročen. Pokud by k tomu opravdu došlo, musí tato skutečnost projít procesem schvalování, kdy dojde buď k zvýšení konkrétní položky, nebo změně limitu pro celý útvar, kterého se daný limit týká. Volný rozpočet (nelimitovaný) je ustanoven na úrovni odhadovaných částek, jeho nedodržení není tématem dodatečného schvalování. Může být prostředkem řízení hospodárnosti z hlediska zainteresovaných odpovědných osob podniku. (Čechová, 2011)

3.5.1 Krátkodobé rozpočty

Rozpočty jsou sestavovány na úrovni vnitropodnikové a podnikové. Vnitropodnikové rozpočty (dále jen VpR) se týkají pouze a jen vnitropodnikových středisek nebo představují všechny rozpočty sestavované pro potřeby vnitřního řízení podniku. Hlavním tématem VpR jsou tokové veličiny (výnosy, náklady, toky peněžních prostředků). Při sestavování VpR si podnik musí ujasnit, zda bude rozpočtovat celkový rozsah dané veličiny (střediskové rozpočty) nebo jen část nákladů daného střediska (režijní rozpočty). Do skupiny vnitropodnikových rozpočtů zahrnujeme střediskové a režijní rozpočty.

Do podnikových rozpočtů řadíme rozpočtovou výsledovku a rozvahu. Sestavují se jak pro potřeby daného podniku jako celku, tak pro potřeby externích uživatelů. Podnikový rozpočet je hlavním důležitým rozpočtem, neboť se pomocí něj stanovují základní cíle podniku pro určitá období a odvozují se od něj úkoly pro vnitropodnikové rozpočty.

Střediskové rozpočty

Jsou sestavovány ke stanovení úkolů pro vedoucí pracovníky jednotlivých středisek podniku z pohledu zodpovědnosti za střediskové náklady, výnosy, stavy ovlivnitelných aktiv a investovaný kapitál. Střediskové rozpočty jsou velmi důležitým nástrojem řízení, neboť ovlivňují chování řídicích pracovníků na úrovni středisek. Rozpočty obsahují pravomoci řídicích pracovníků, kteří za dané činnosti odpovídají, rozpočty navazují na podnikové plány, zajišťují vazbu mezi krátkodobými a dlouhodobými plány, plní funkci spolupráce mezi jednotlivými dílčími rozpočty a plní motivační funkci. Střediskové rozpočty motivují vedoucí pracovníky k úsporám a plnění ukazatelů.

Režijní rozpočty

Rozpočty režijních nákladů jsou stále více vyzdvihovány, neboť roste podíl režijních nákladů na celkových nákladech dané činnosti. Zásahu na tomto vývoji má neustále rostoucí automatizace, vyvíjející se mechanizace a technický rozvoj. Vlivem mechanizace je velmi těžké stanovit jednicové náklady na jednotku, jelikož různá výrobní zařízení dnes nevyrábí jen jeden, ale hned několik druhů výrobků a nelze určit náklady na provoz stroje na jednu jednotku výroby. Zařízení jsou stále automatizována a k jejich obsluze je potřeba stále méně a méně fyzické pracovní síly, z čehož plyne, že jeden pracovník může obsluhovat i několik strojů. Z těchto situací vyplývá skutečnost, že náklady na obsluhu strojů se stávají společnými náklady pro různé druhy výrobků, tak pro několik činností podniku. Souhrnně proto budeme hovořit o nákladech na obsluhu a řízení (vyvolaly určitý výkon, ale jen těžko bychom je přiřadili jednotce daného výkonu podniku). Rozpočty režijních nákladů sestavujeme v tzv. účelovém a druhovém členění. Účelové členění vyjadřuje vztah mezi režijním nákladem a výkonem, který je příčinou jeho vzniku. Druhové členění nákladů rozčleňuje náklady dle jejich druhu.

Režijní náklady mohou být rozpočtovány různými metodami. Mezi nejznámější metody patří normování, limitování a předpoklady. Normování (stanovení norem režijních nákladů) může být prováděno bez zohlednění skutečných nákladů v minulosti nebo v návaznosti na skutečné náklady v minulých obdobích. Provádí se ve vztahu k určitým jednotkám (t, kg, hodina výkonu stroje). Režijní rozpočty metodou normování bez využití znalostí skutečných režijních nákladů v minulých obdobích lze využít pouze tam, kde lze režijní náklady vyjádřit v naturálních jednotkách. Limitování spočívá ve snaze omezit vznik nákladů nebo udržet režijní náklady v přijatelné výši. Limitovány mohou být konkrétní položky režijních nákladů, skupiny režijních nákladů nebo režijní náklady celého střediska. Předpoklady (odhady budoucího vývoje) se využívají v situacích, kde výskyt příslušného režijního nákladu není pravidelný, neboli je nemožné jej zaměřit. Do této skupiny může podnik zahrnout odpisy, náklady na opravu dlouhodobého majetku apod. (Čechová, 2011)

Rozpočtová výsledovka

U sestavování rozpočtové výsledky musí podnik postupovat různými způsoby. Výsledovka bude nejprve sestavena v účelovém členění a dle potřeb bude provedena pro potřeby výstupů z finančního účetnictví na členění druhové. Souhrnné údaje vnitropodnikových rozpočtů převede podnik přímo na druhové členění. Rozhodujícím kritériem je ovšem vnitřní potřeba každého konkrétnímu podniku.

Rozpočtová rozvaha

Není sestavována podrobně jako výkaz rozvahy ve finančním účetnictví. Dle daných potřeb podniku se sestavují rozpočty obvykle dle změny stavu účtů, rozpočtují se i obraty účtů rozděleně – MD a D. Způsob rozpočtování závisí na povaze jednotlivých rozpočtových veličin. Oběžná aktiva a závazky jsou rozpočtovány pouze jako změna stavu, dlouhodobý majetek (stálá aktiva) a kapitál jsou rozpočtovány v obracech účtů. (Čechová, 2011)

3.5.2 Střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé plány souvisejí s dlouhodobými záměry, strategickými plány a stanovením dlouhodobých plánů daného podniku. Tyto plány a záměry označujeme jako podnikovou politiku. Představují především cíle v oblasti provozní, investiční a finanční politiky. U větších podniků hovoříme také o politice výzkumu a vývoje. Podniková politika je dále promítnuta do plánů podniku, kde jsou cíle a záměry konkretizovány. Dlouhodobé rozpočty jsou sestavovány na dobu tří až pěti let a mohou být sestavovány dle výkazů účetní závěrky (rozvaha, výsledovka), na určitou část aktiv nebo pasiv a na vývoj nákladů či výnosů.

Rozpočet členěný dle výkazů účetní závěrky

Rozpočet je sestavován v návaznosti na rozvahu a výsledovku daného podniku a položky. Hlavním předmětem výsledovky může být zaměření na vývoj tržeb, provozního zisku apod. Rozvaha může být rozpočtována v položkách vlastního a cizího kapitálu, kde se cizí kapitál sleduje z časového pohledu. (Čechová, 2011)

Rozpočet dle určitých částí aktiv a pasiv

Stanovení rozpočtu tohoto typu vychází z požadavků rozhodování daného podniku. U menších podniků může vzniknout potřeba rozpočtu jednorázově, když se podnik rozhodne zainvestovat do určitého investičního projektu. Proto bude podnik tvořit nejen investiční, ale také kapitálový rozpočet, protože každá vyprodukovaná investice musí být z něčeho financována.

Rozpočet vývoje nákladů

Jedná se o nejpoužívanější druh rozpočtu, jelikož veškeré podniky zajímá, jak se jejich náklady budou v podniku vyvíjet a jakým způsobem se dá tento vývoj řídit popř. ovlivnit. Nejvýznamnější kategorií, kterou je možno ovlivnit jsou výrobky, určité druhy služeb nebo dílčí činnosti podniku, u kterých vznikají především režijní náklady. (Čechová, 2011)

3.6 Kalkulace

Definice kalkulace spočívá v přiřazení nákladů, zisku, marže, cen nebo jiné hodnotové veličiny k danému výrobku, službě, činnosti či operaci. Na základě stanovených výrobních nákladů se rozpočtují a kalkulují náklady na jednotku produkce, tzv. kalkulační jednici. (Popesko, 2009).

Propočtené předem stanovené náklady na kalkulační jednici představují nákladový úkol. Ve výsledných kalkulacích se určují skutečné náklady na jednotku produkce. Sestavují se k ukončení výroby z důvodu kontroly hospodárnosti, mezipodnikového porovnání, ke stanovení prodejních cen apod. Aby mohla být sestavena výsledná kalkulace je potřeba nejprve zjistit skutečné náklady vynaložené na celkové množství dokončených výkonů. Poklady pro zjištění těchto nákladů vychází z výkazů vnitropodnikového účetnictví vedených podle výkonů a podle jednotlivých hospodářských středisek. (Lazar, 2012)

Hodnotná nákladová kalkulace podává dostatečné informace nejen o výši jednotlivých skupin nákladů na daný výkon, ale zobrazuje i představu o tom, z jakých částí se náklady výkonu skládají. Rozlišujeme jednoduchou a strukturovanou kalkulaci. Jednoduchá kalkulace zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a nepřímé (režijní) náklady. Skupinu strukturovaných nákladů tvoří přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režii, konstrukční přípravu, náklady na prodej a distribuci, vedení a správu, marketing a výstup. Kalkulace poté zohledňuje informace o tom, která úroveň nákladů je zcela uhrazena. Poskytuje podniku detailní obraz o schopnosti výkonu přispět k tvorbě zisku. V praxi každý podnik využívá různou skladbu nákladových položek, jelikož každý podnik má svou vlastní strukturu nákladů a jiné požadavky na jejich evidenci, klasifikaci a alokaci. Skladba takových to nákladů je vyjádřena tzv. kalkulačním vzorcem (viz obr. 3.3).

Obr. 3.3 – Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk / ztráta

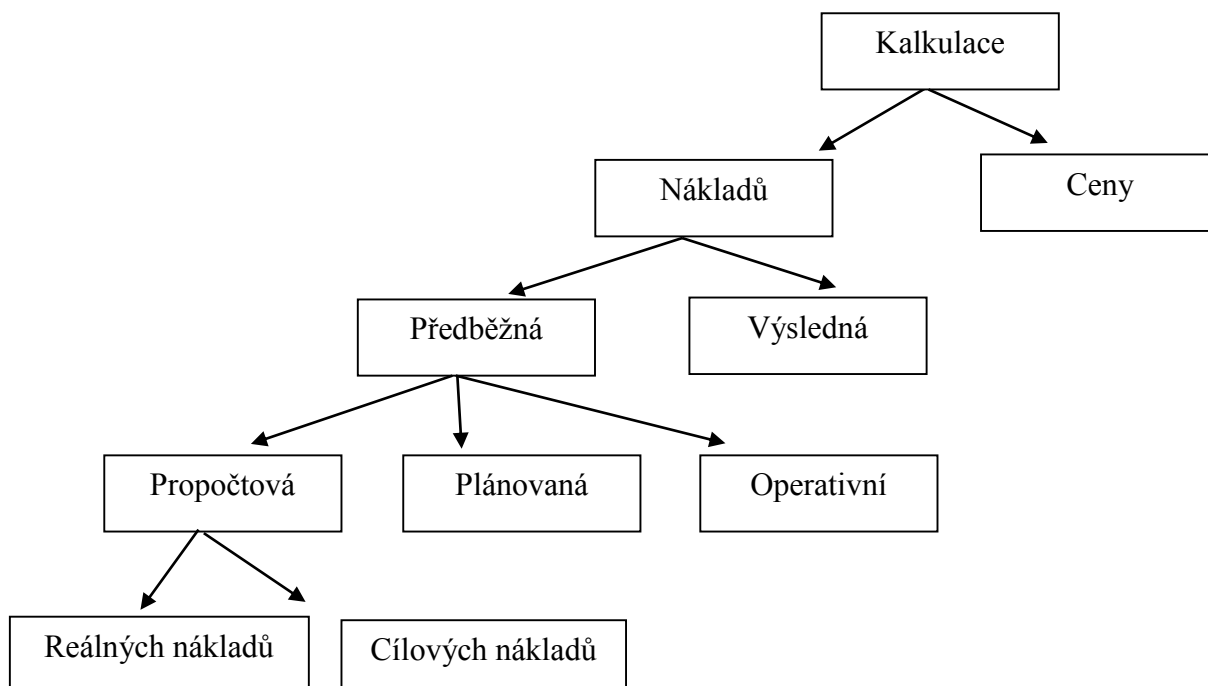
Cena výkonu (základní)

Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Manažerské účetnictví využívá velké množství kalkulačních metod a jejich variant. Výběr kalkulační metody, kterou bude daný podnik využívat, závisí především na charakteru daného podniku a způsobu praktického využití této kalkulace. Při volbě kalkulačních metod je potřeba brát v úvahu strukturu prováděných procesů a také skutečnost, že čím přesnější kalkulační metoda bude používána, tím větší budou náklady na zajištění vstupních dat pro daný typ kalkulace. Rozlišujeme kalkulace předběžné, výsledné či operativní. Předběžné kalkulace jsou sestavovány v okamžiku, kdy ještě podnik nemá k dispozici informace o tom, jak velký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovaly. Rozpočtové kalkulace slouží k odhadu budoucích nákladů, např. u nových výrobků nebo zpracování cenových nabídek. Plánované kalkulace jsou oproti rozpočtovým značně detailnější, vychází z přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží jako podklad pro přesné plánování operací. Výsledné kalkulace souvisí se zpětným vyhodnocením hospodárnosti, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá danému odhadu, který byl proveden před začátkem procesu. Zvláštní kategorií kalkulací jsou operativní kalkulace. Sestavují se v průběhu určité série výrobků a reflektují změny ve výši přímých nákladů, které vznikly působením různých faktorů (změna postupu, nastavení strojů apod. (Popesko, 2009)

V praxi společnosti nevyužívají pouze jeden typ kalkulací k jedinému účelu, ale často se využívá více typů nákladových kalkulací, které jsou používány k různým účelům. Tyto kalkulace tvoří tzv. kalkulační systém podniku (viz obr. 3.4).

Obr. 3.4 – Kalkulační systém podniku



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

3.7 Změny účtování pro rok 2016

Dne 1. 1. 2016 vešla v účinnost novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která podnikatelským subjektům přinesla spoustu nových změn. Novela přináší mnoho významných změn z hlediska konsolidace účetní závěrky, změny v obsahu a rozsahu účetní závěrky, změnu účtování o darech, zrušení mimořádného výsledku hospodaření, změnu účetních metod vykazování a účtování o změnách stavu zásob vlastní činnosti podniku, o aktivaci zásob a dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a rozčlenění účetních jednotek dle jejich velikosti.

V našem případě budeme na tyto změny pohlížet z hlediska nákladů. Při účtování o nákladech a výnosech spojených se změnou stavu zásob vlastní činnosti docházelo dříve k vzniku výnosů podniku na příslušný výnosový účet skupiny 6. Podle novely pro rok 2016 však nedochází k účtování o výnosech, ovšem bude o nich účtováno prostřednictvím příslušného účtu nákladů. O přírůstcích zásob bude účtováno na příslušném nákladovém účtu skupiny 58 – změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, o úbytích budeme účtovat na vrub tohoto účtu. Zcela nám vymizí výnosový účet účtové skupiny 62.

4. Využití manažersky orientovaného účetnictví v obchodní společnosti

Praktická část diplomové práce je zaměřena na aplikaci informací manažerského účetnictví na vybranou obchodní společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. se sídlem v Přerově. Veškeré informace uváděné v kapitole č. 4 jsou čerpány z interních materiálů společnosti, pokud není uvedeno jinak. Z důvodu důvěryhodnosti informací byl název společnosti změněn.

4.1 Představení společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o.

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. byla založena v roce 1992 v Přerově. Společnost fyzicky vznikla, po zapsání do obchodního rejstříku, v roce 1994 a otevřela ve stejnojmenném městě velkoobchod s elektroinstalačním materiálem. Ve stejném roce zahájila společnost prodej výrobků renomované francouzské značky. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. získala jako jediná privilegovaná společnost certifikaci na prodej již zmiňovaných výrobků francouzské značky v České republice. V roce 1997 byla zasažena mohutnými záplavami, byl zničen veškerý elektro materiál, a společnost byla nucena pozastavit svou činnost. Společnost byla, společně se skladem, přestěhována na nové místo opět v Přerově a s pomocí nejmenované společnosti opět zahájila svou činnost. V roce 2003 vznikla pobočka v Ostravě. V roce 2012 společnost dále rozšiřuje svou působnost a zakládá pobočku v Praze. Centrem veškeré hlavní činnosti ovšem zůstává Přerov.

Hlavní činností společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. je skladování, maloobchod a velkoobchod s elektroinstalačním materiálem. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. se dále zabývá studiemi, projekty, dodávkami, montážemi a servisem v oblasti elektrotechniky. Rovněž poskytuje montáž, opravy, údržbu a revize elektrických zařízení a výrobou rozvaděčů nízkého napětí. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. vlastní řadu certifikátů a osvědčení např. TÜV, EKO – KOM, EKOLAMP a další.

4.2 Informace o společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. dle nové legislativy

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. je dle novelizace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví považována za malou účetní jednotku. Celková hodnota aktiv v netto hodnotě ke dni 31. 12. 2015 činila dle rozvahy společnosti 29 715 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců za rok 2015 činil 19 a čistý obrat, za který budeme považovat hodnotu tržeb, jelikož nemáme

k dispozici hodnoty slev a reklamací, činil 83 761 138 Kč. Společnost dosáhla alespoň dvou ze stanovených kritérií, a proto je od 1. 1. 2016 zařazena do kategorie malá účetní jednotka. Společně s touto kategorizací souvisí spousta nových změn. Novela zákona o účetnictví má za cíl usnadnit práci právě těmto malým účetním jednotkám. Účetní závěrku, která je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty, přílohou, přehledem o peněžních tocích a přehledem o změnách vlastního kapitálu malé účetní jednotky tvoří, ovšem nejsou dle zákona povinny sestavovat cash-flow a přehled o změnách vlastního kapitálu. Další úlevou pro malé ÚJ je skutečnost, že společnost nemusí vyhotovovat výroční zprávu, jelikož se jedná právě o malou ÚJ, která nemá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Dále společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. nemusí zveřejňovat ve sbírce listin výkaz zisku a ztráty. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. neověřuje účetní závěrku auditorem, jelikož nepřesáhla celkovou hodnotu aktiv v netto hodnotě 40 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců 50 a roční úhrn obrátu alespoň 80 000 000 Kč.

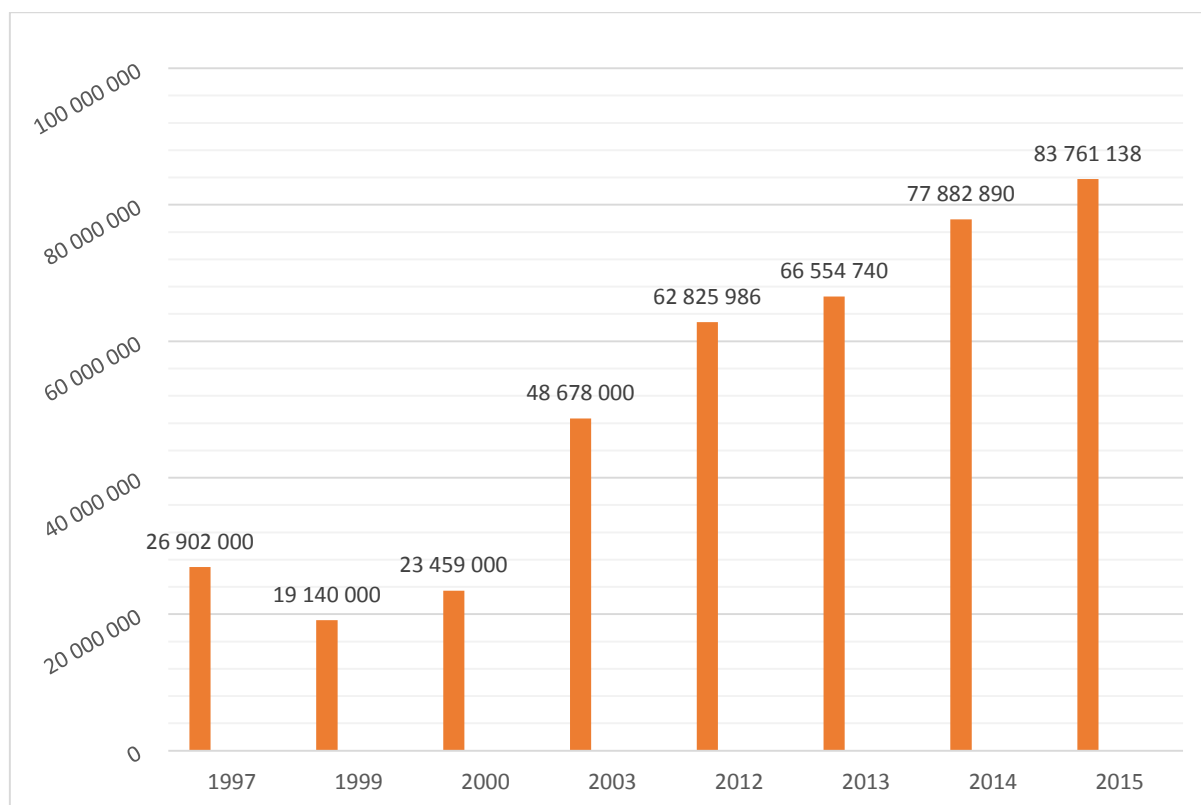
Společnost dle novelizace zákona o účetnictví dosáhne mnoha úlev. Nemusí sestavovat výkaz cash-flow, přehled o změnách vlastního kapitálu a tyto informace dále zveřejňovat ve sbírce listin. Dále společnosti odpadají starosti s ověřováním účetní závěrky auditorem. Dle názoru autorky ovšem společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. přibudou starosti s novými náležitostmi a strukturou jednotlivých položek rozvahy, přesnějším vymezením nákladových a výnosových úroků a změnou struktury účetní závěrky dle kategorizace ÚJ. Novelizace zákona o účetnictví také ruší položky mimořádných nákladů a výnosů, se kterými dle informací, společnost dříve pracovala. Jelikož společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. sama nevyrábí žádné výrobky, změny s výnosovými účty aktivace, se ji nebudou týkat.

4.3 Finanční výkazy společnosti

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. každý rok uveřejňuje ve sbírce listin účetní závěrku, která představuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Společnost zde neuvádí výkaz o toku peněžních prostředků (cash-flow) a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Za vedení účetnictví je pověřena hlavní účetní společnosti, která vede účetnictví za všechna hospodářská střediska společnosti (obchodní zástupce) a za středisko 0/1, do kterého společnost řadí veškeré společné náklady (nájmy, elektřina, výtop, odpisy majetku apod.)

Při posuzování finančních výkazů společnosti je pozornost zaměřena na hodnotu tržeb a výsledků hospodaření před zdaněním za určité vybrané roky, jejich výše a důvody poklesů či růstů (viz graf 4.1).

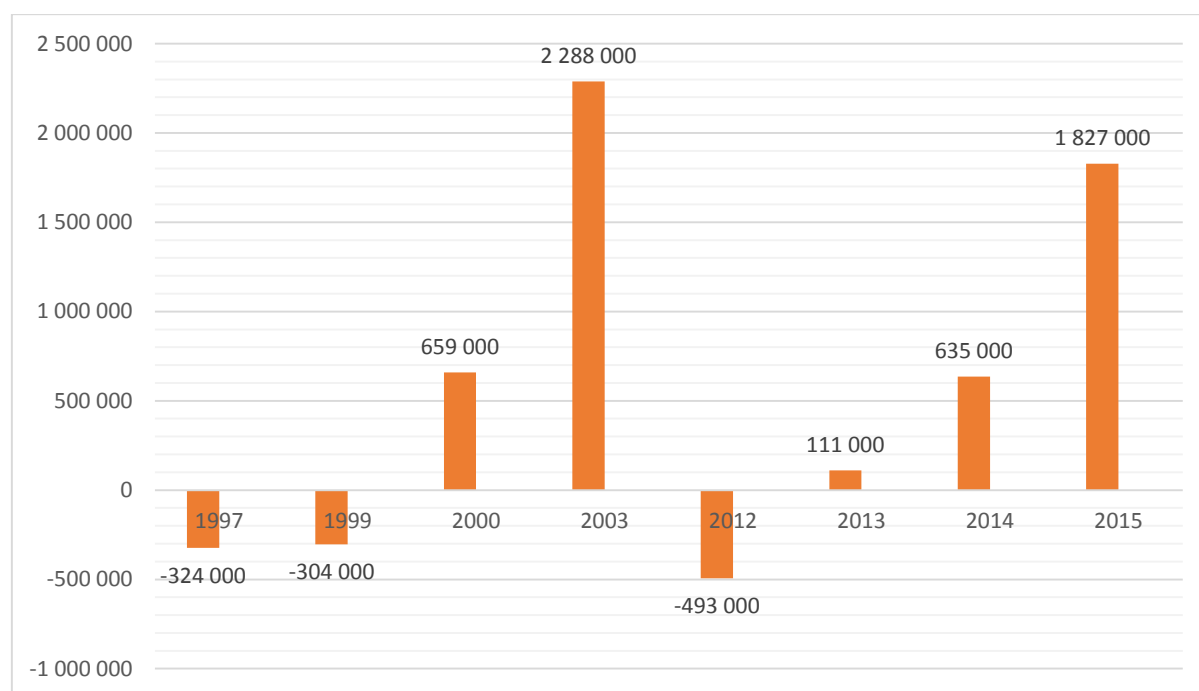
Graf 4.1 – Vývoj tržeb za jednotlivé vybrané roky



V následujícím grafu máme možnost porovnat hodnoty tržeb za vybrané roky, které byly určitým způsobem významné a specifické pro společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. Společnost byla založena v roce 1992, fyzicky vznikla v roce 1994 a jako jediná získala v České republice certifikaci na prodej elektroinstalačního materiálu od francouzské společnosti. Z tohoto důvodu dosáhla společnost v prvních letech fungování vyšších hodnot tržeb, jelikož se toto zboží vyskytlo úplně poprvé na českém trhu a stalo se velmi atraktivním. V prvním sledovaném roce 1997 dochází k zasažení skladu elektro materiálu povodněmi, které byly v květnu daného roku. V letech 1999 a 2000 ve společnosti dochází k rozšíření činnosti o dodávky elektro materiálů do prostředí s nebezpečím výbuchu. V roce 2003 dochází k rozšíření působnosti společnosti založením pobočky v Ostravě, a s tím se vyskytla také možnost prodat mnohem více zboží, což se promítlo na celkovém zvýšení tržeb na nejvyšší dosavadní možnou hranici. V roce 2012 přichází další snaha o rozšíření elektro materiálu po celém území České republiky a společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. zakládá svou třetí a poslední pobočku, tentokrát v Praze. Zájem o zboží francouzské značky je velký, o čemž vypovídají zvyšující se hodnoty tržeb. Následující roky až do současnosti vypovídají o skutečnosti, že společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. má v České republice velmi silnou kupní sílu a o její zboží je velký zájem.

Z pohledu manažerského účetnictví společnost analyzuje informace týkající se vývoje tržeb v jednotlivých letech. Dochází ke stále se zvyšující hodnotě tržeb, z důvodů rozšiřování poboček a snaze obchodních zástupců neustále zvyšovat objem prodaného elektro materiálu. V následujícím grafu je analyzován vývoj výsledku hospodaření před zdaněním za jednotlivé sledované roky (viz graf 4.2).

Graf 4.2 – Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním

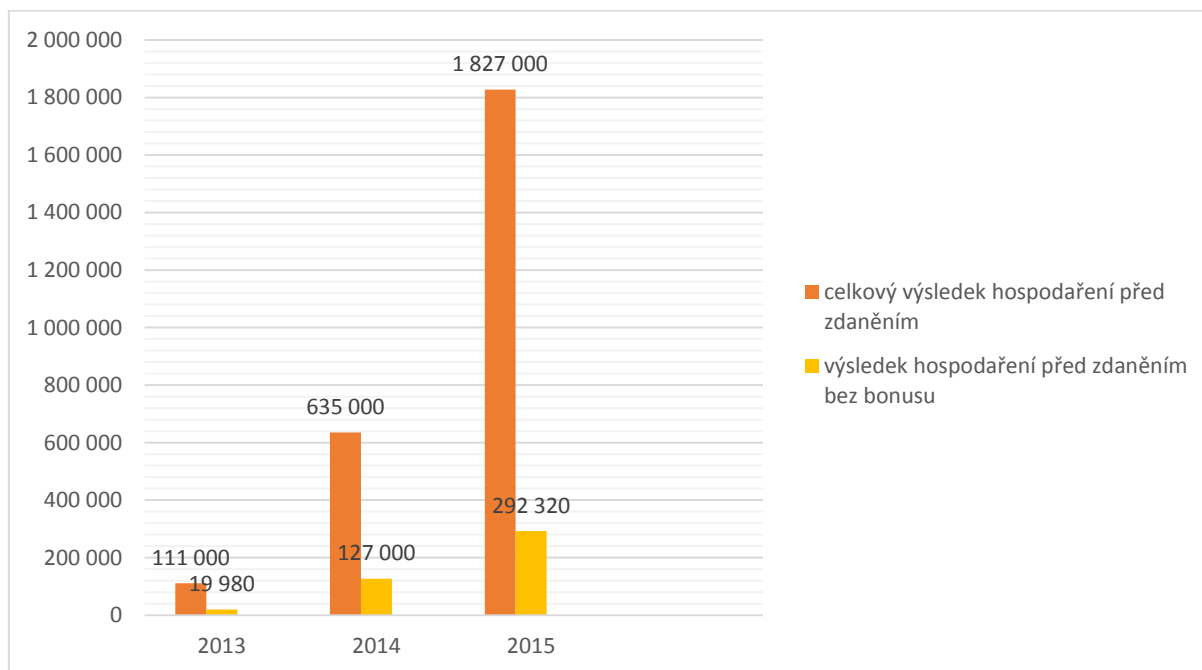


V roce 1997 byla společnost při svém růstu a rozvoji zastavena způsobenou škodou elektro materiálových zásob z důvodu rozsáhlých povodní. Společnost musela jak v roce 1997, tak 1999 vynaložit vysoké náklady na znovu zprovoznění a přestěhování společnosti na nové místo. V roce 2003 se společnost dostala ze své ztráty a dosáhla velmi vysokého výsledku hospodaření, což mohlo být důsledkem vzniku nové pobočky v Ostravě. Společnost se tak rozšířila a oslovila mnohem větší okruh zákazníků. V roce 2012 společnost opět vykazuje záporný výsledek hospodaření, který je dle úvahy autorky, způsoben vznikem další pobočky v Praze a s tím spojených nákladů. Dalším důvodem záporného výsledku hospodaření mohl být nárůst osobních nákladů, protože v roce 2012 měla společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. již 17 zaměstnanců, kdežto v předchozích letech 2000 – 2003 jich společnost měla pouze 5 a následně 8. Dochází také k nárůstu nákladů na nákup DHM. V letech 2011 – 2012 jsou pořízeny zcela nové automobily. Celková hodnota DHM v roce 2012 činila 1 437 000 Kč, kdežto v roce 2003 pouze 221 000 Kč. Do roku 2013 začíná společnost opět prosperovat, hodnoty výsledku hospodaření před zdaněním jsou kladné. Dle úvahy autorky to mohlo být

způsobeno založením poboček na území celé České republiky (oblast Moravy, Čech a Slezska). V roce 2014 společnost zvyšuje množství svých zaměstnanců ze 17 na 19.

V následujícím grafu 4.3 dochází k posouzení hodnoty hospodářského výsledku před zdaněním s vypláceným bonusem od francouzské společnosti, za určitý odebraný objem elektro materiálu. Výsledek hospodaření v sobě zahrnuje započítaný bonus, který společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. získává za určité množství nákupu zboží u francouzské společnosti. Tento bonus je každoročně připisován na účet společnosti ve dvou splátkách. V podstatě se dá říct, že větší část hospodářského výsledku tvoří právě zmiňovaný bonus. V roce 2015 činila výše bonusu celých 84 % z hospodářského výsledku, v roce 2014 tato hodnota klesla na 80 % a v roce 2013 byla částka bonusu stanovena na 82 % z výsledku hospodaření za daný rok.

Graf 4.3 – Hodnota vypláceného bonusu



Žlutá barva představuje hodnotu výsledku hospodaření před zdaněním bez vypláceného bonusu. Barva oranžová zobrazuje celkový hospodářský výsledek. Z grafu je patrné, že bonus zaujímá opravdu vysokou hodnotu. Společnosti ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. by bez hodnoty bonusu dramaticky klesla hodnota celkového výsledku hospodaření před zdaněním.

4.4 Rozvaha ke dni 31. 12. 2015

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. je povinna od 1. 1. 2016 vést rozvahu v plném rozsahu včetně nového uspořádání a označování jednotlivých položek. V souvislosti v novém formátu byly některé řádky přejmenovány, některé zrušeny a jiné přidány (viz tab. 4.1).

Tab. 4.1 – Struktura rozvahy dle novelizace

Struktura rozvahy do 31. 12. 2015	Struktura rozvahy od 1. 1. 2016
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	Hmotné movité věci a jejich soubory
Peníze	Peněžní prostředky v pokladně
Účty v bankách	Peněžní prostředky na účtech
Dlouhodobé dluhy	Dlouhodobé závazky
Krátkodobé cenné papíry a podíly	Krátkodobý finanční majetek

Zdroj: přednáška společnosti Deloitte

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. v rozvaze uvádí pouze některé vybrané položky. Celková aktiva společnosti v roce 2015 činila v netto hodnotě 29 715 000 Kč. Aktiva společnosti zahrnují položky dlouhodobého hmotného majetku, které obsahují samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (automobily, vysokozdvizné vozíky) a jiný dlouhodobý hmotný majetek (kancelářské vybavení) v celkové výši 1 085 000 Kč. Další položku aktiv tvoří oběžná aktiva v celkové hodnotě 28 135 000 Kč. Ta zahrnují zásoby elektro materiálu, zboží a krátkodobé pohledávky se splatností do jednoho roku. Nedílnou součástí oběžných aktiv je i krátkodobý finanční majetek v celkové hodnotě 495 000 Kč, který představuje hodnotu peněz a účtů v bankách.

Pasiva společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. činila v roce 2015 celkem 29 715 000 Kč, zahrnují vlastní kapitál s celkovou hodnotou 16 050 000 Kč, cizí zdroje, které jsou zastoupeny především krátkodobými závazky se splatností do jednoho roku v hodnotě 13 546 000 Kč společně s bankovními úvěry v celkové hodnotě 305 000 Kč. Poslední skupinu pasiv v rozvaze představuje časové rozlišení resp. výdaje příštích období v celkové hodnotě - 186 000 Kč.

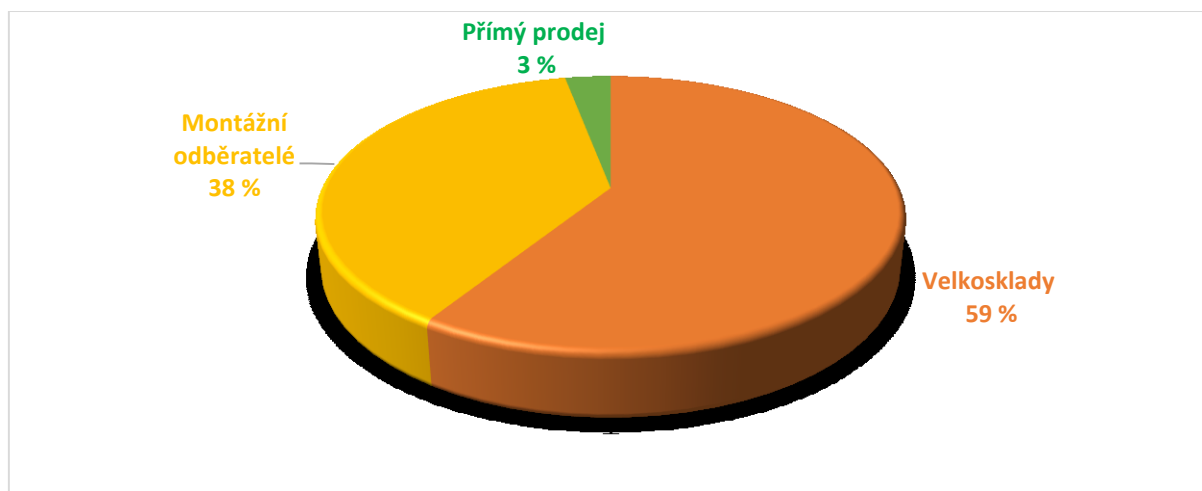
Dle výkazů rozvahy si můžeme povšimnout, že největší část aktiv zaujímají oběžná aktiva, která obsahují veškeré zásoby elektroinstalačního materiálu a krátkodobé pohledávky. Tato situace je způsobena povahou podnikání dané společnosti. Hodnota dlouhodobého hmotného

majetku je oproti hodnotě oběžného majetku téměř zanedbatelná. Pokud hovoříme o pasivech společnosti, nejvýznamnější položku tvoří vlastní kapitál, jehož částka je vyšší než celkové závazky společnosti. Společnost tak dokáže hradit své závazky bez cizí pomoci.

4.5 Činnost společnosti ELEKTRO TRADE spol. s. r. o.

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. má jako jediná společnost v České republice certifikaci na prodej renomované francouzské značky elektroinstalačního materiálu. Výrobky jsou vyráběny přímo ve Francii a odtud jsou distribuovány na pobočky po celém světě. Platí pravidlo, že v každém státě je alespoň jedna pobočka této značky, většinou se jedná o hlavní město daného státu. Česká republika je ovšem v tomto směru trochu výjimkou. V České republice má společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. tři pobočky. Hlavní centrálu tvoří velkosklad v Přerově, dále jsou pobočky v Ostravě a Praze. Činnost společnosti je rozdělena na tři základní prodeje sortimentu. Největší část tvoří prodej běžného sortimentu pro velkosklady. Tímto běžným sortimentem se rozumí elektroinstalační materiál, kterým jsou zásuvky, rozvodové skříně, lišty, kabely, jističí a vypínací prvky, komunikační techniky apod. Druhou část činnosti společnosti tvoří samotný obchod s významnými montážními odběrateli, kteří využívají zboží společnosti při větších zakázkách, například při osvětlení hal, zajištění nevýbušného prostředí, osvětlení panelových staveb, dále při použití elektroinstalačního materiálu v chemickém průmyslu apod. Třetí skupinou činnosti společnosti je tzv. přímý prodej ve skladu, který provádějí fyzické osoby, jejichž hodnota objednávky není více než 10 000 Kč (viz graf 4.4).

Graf 4.4 – Odbyt společnosti



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. pracuje na základě požadavků od odběratelů. Na centrálu společnosti musí být nejprve zaslán požadavek, který je následně zaslán na příslušnou pobočku, a poté jsou požadavky předány obchodnímu zástupci společnosti, který na základě žádosti vyhodnotí kritéria odběratele, vytvoří a zaeviduje objednávku do informačního systému společnosti. Každý větší zákazník, velká společnost, má svého obchodního zástupce, se kterým při svých objednávkách musí vždy spolupracovat. Každý obchodní zástupce se svým klientem řeší běžné otázky týkající se dané dodávky. Jsou zde zahrnuty termíny dodání, slevy, způsob platby, výše ceny objednávky, reklamace apod.

Po celkovém vytvoření objednávky a jejím zadání do systému dochází k přesunutí administrativní činnosti do oblasti logistiky. Pracovník skladu na základě objednávky (faktury) připraví danou zásilku. Elektro materiál je na skladě evidovaný pomocí skladovacích karet vedených v excelovské tabulce, které obsahují veškeré náležitosti: název elektro materiálu, EAN kód, datum naskladnění, množství, měrnou jednotku, kód zboží. Některé skladovací karty obsahují i tzv. recyklační poplatky (PHE). Tyto karty jsou vyhotovovány pro elektro materiál, který po uplynutí jeho životnosti musí být ekologicky zlikvidován (jedná se o světla a různé elektrické zdroje). Povinnost navýšení ceny o recyklační poplatek je povinností od roku 2005, kdy vstoupila v platnost novela zákona o odpadech. Pracovník skladu vystaví výdejku elektro materiálu, která je účtována na vrub druhého účtu odběratel. Jakmile je objednávka připravena a zabalena, dostává zákazník tuto informaci prostřednictvím mobilního telefonu nebo e-mailu. Doprava je vždy dohodou mezi společností a odběratelem. Způsob dodání je již součástí objednávky, kterou odběratel řeší s příslušným obchodním zástupcem. Rozvozy elektro materiálu provádějí buď sami zaměstnanci vozidly ve vlastnictví společnosti, dále pak přepravní společností nebo je elektro materiál dopraven prostřednictvím pošty. Cena dopravy, náklady s ní spojené a úhrada těchto nákladů jsou vždy předmětem vzájemné dohody mezi odběratelem a obchodním zástupcem.

Společnost velmi dobře provádí prodej elektro materiálu pomocí objednávek, které zaručují zaplacení za dodaný nebo objednaný elektro materiál z Francie. Pokud je společností vytvořena objednávka, v drtivé většině musí být uhrazena dříve, než je odběrateli zaslán objednaný elektro materiál. Platbu prostřednictvím záloh společnost nevyužívá. Další variantou je drobný jednorázový prodej do 10 000 Kč, který je prováděn fyzickými osobami ihned ve skladu, a elektro materiál je hotově zaplacen do pokladny. Objednávkový systém je dán vnitřní směrnici fungování skladu. Objedávka je vystavována i při přímém prodeji za hotové přímo na skladě. Autorka velice kladně hodnotí informační objednávkový systém, ve kterém jsou již přednastaveni stávající odběratelé (velké odběratelské společnosti) a jejich smluvní ceny, slevy,

způsoby dodání apod. Z pohledu vnitřního řízení společnost efektivně řeší objednávkový proces. Díky objednávkám je elektro materiál nachystán ve skladu a odtud expedován ke konečnému zákazníkovi.

Naopak negativní stránkou vnitřního řízení společnosti je složitost objednávkového systému, kdy nejprve přijde pouhý požadavek zákazníka na centrálu, odtud je přeposlán na příslušnou pobočku a poté je následně přeposlán na obchodního zástupce, který až vyhotoví objednávku a zadá ji do informačního systému. Teprve poté je informace doručena do centrálního skladu a může být zahájeno expedování zásilky. Z hlediska efektivnosti řízení by systém mohl být zkrácen o část, kdy by požadavky odběratelů byly z centrály zasílány ihned na účet příslušného obchodního zástupce, jelikož společnost sleduje náklady a výnosy dle jednotlivých obchodních zástupců, a ne dle poboček. Doba od zaevidování objednávky do informačního systému společnosti po doručení do rukou zákazníka, by se díky tomu mohla zkrátit v jednotkách hodin.

4.6 Skladování materiálu

Elektroinstalační materiál je skladován v centrální skladu v Přerově a odtud je distribuován po celé České republice dle objednávek od odběratelů. Sklad zaujímá velmi klíčové postavení v logistickém procesu, protože pomocí něho je rozdělován tok elektro materiálu po celém území České republiky. Zboží je přijímáno na základě objednávky od renovované francouzské společnosti ve velkoobjemových zásilkách a na základě objednávek zákazníků je expeduje. Přijatá zásilka zboží je v účetnictví evidována jako pořízení zboží na vrub účtu dodavatelů. Následně je elektro materiál pomocí příjemky převzán a uskladněn na sklad. Skladovací karty jsou ve společnosti ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. vedeny pomocí online excelové tabulky viz Příloha č. 1. Společnost udržuje minimální a maximální zásobu u běžného zboží, které je expedováno alespoň jednou do týdne. Společnost nevyužívá žádných vzorců a velikost zásoby udržuje dle vlastního úsudku a informací prodejnosti jednotlivých skupin elektro materiálu.

Dle vnitropodnikové směrnice je určena tolerantní výši manka. Pokud hodnota úbytku představuje sumu do 3 000 Kč, jedná o normu řazenou do spotřeby a částka je považována za daňově uznatelný náklad. Částka vyšší jak 3 000 Kč je považována za manko nad normu a dle směrnice se jedná o daňově neuznatelný náklad. Inventarizace skladů je prováděna vždy k 31. 12. a zjišťuje se manko nebo přebytek. Spotřeba do normy je účtována na příslušný účet nákladů spotřeby (504) na vrub účtu 132 – zboží na skladě a prodejnách. Je-li zjištěno manko nad normu, je zaúčtováno na účtech 549/132. Třetí variantou, tedy přebytek, je zaevidován na příslušných účtech 132/648. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. uvádí, že celková

hodnota manka představuje cca částku do 20 000 Kč, což jsou pro ni zanedbatelné částky, které zaúčtuje, viz výše, a od zaměstnanců je nevymáhá. Veškeré pravidla fungování skladu jsou dána vnitropodnikovou směrnicí č. 01/2012 viz Příloha č. 2.

Pokud je společnosti zaslán požadavek od zákazníka na určitý typ zboží, které v danou chvíli není na žádném ze skladů společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o., je nutností zboží objednat od francouzské společnosti. Dodání elektro materiálu ze zahraničí do centrálního skladu v Přerově trvá cca do 10 dní od objednání požadovaného množství elektro materiálu. V drtivé většině případů je zboží k dispozici na centrálním skladě v Přerově, menší část tvoří nutnost objednání požadovaného materiálu z Francie. Třetí možností získání požadovaného elektro materiálu je dodání materiálu z jiného skladu společnosti ABC spol. s r. o. (viz graf 4.5).

Graf č. 4.5 – Dostupnost elektro materiálu



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

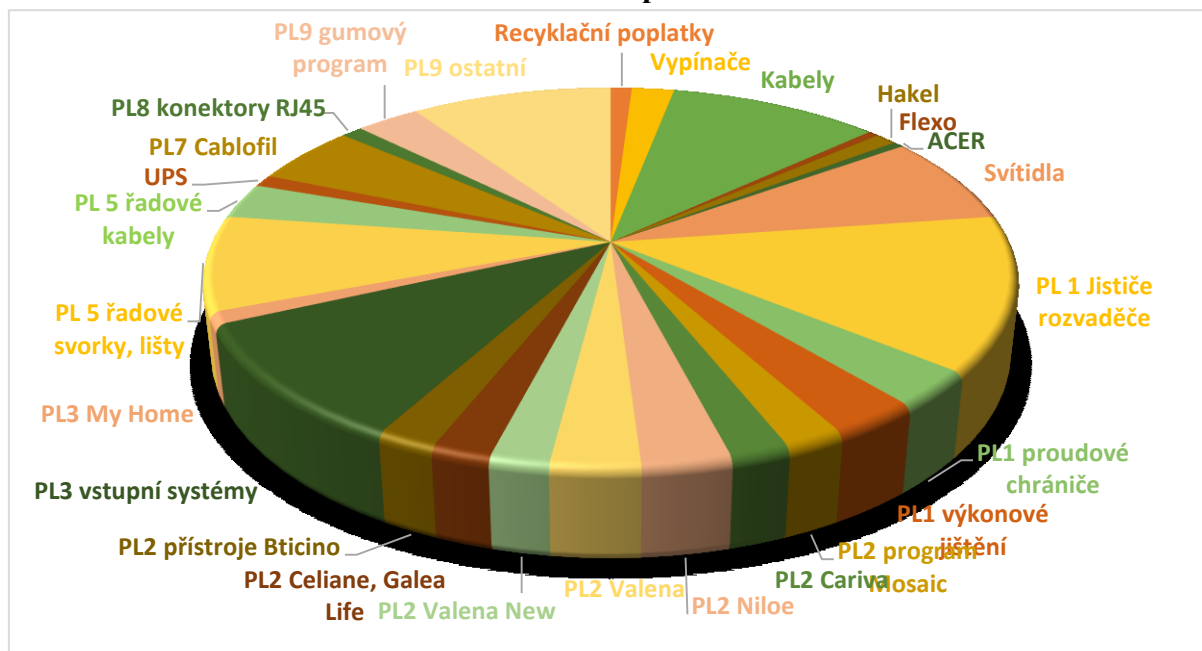
Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. řídí minimální a maximální zásobu elektro materiálu na skladě dle vlastního odhadu a analýz z oblasti prodejnosti. Z hlediska vnitřního řízení společnosti může nastat situace, kdy určité materiálové zásoby budou na skladě velmi dlouhou dobu. Společnost nevyužívá žádných vzorců pro výpočet minimální zásoby. Jako výhodu společnost uvádí skutečnost ušetřených peněžních prostředků za software, ovšem dle názoru autorky by společnost do tohoto softwaru zainvestovat mohla a došlo by tak k úspoře času a společnost by se do budoucnosti mohla dále rozvíjet. Rovněž společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. využívá skladovacích karet pouze ve formě excelovské tabulky, nikoliv skladovacího softwaru. Pořízení licence skladovacího softwaru na českém trhu činí cca 3 600 Kč pro jeden počítač, v případě propojení softwaru mezi jednotlivé sklady společnosti je

za každý další počítač účtována částka 1 500 Kč.³⁾ Z pohledu manažerského účetnictví společnost velmi rychle reaguje na požadavky zákazníků, pokud elektro materiál není k dispozici ihned na skladech, je automaticky objednáno do francouzské společnosti s lhůtou dodání do 10 dnů.

4.7 Kategorizace elektro materiálu

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. prodává více jak 5 000 druhů elektroinstalačního materiálu, který je rozčleněn na několik hlavních skupiny dle povahy materiálu (viz graf 4.6). Každá skupina má své identifikační číslo a název (viz Příloha č. 3).

Graf 4.6 – Struktura elektro materiálu dle skupin



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

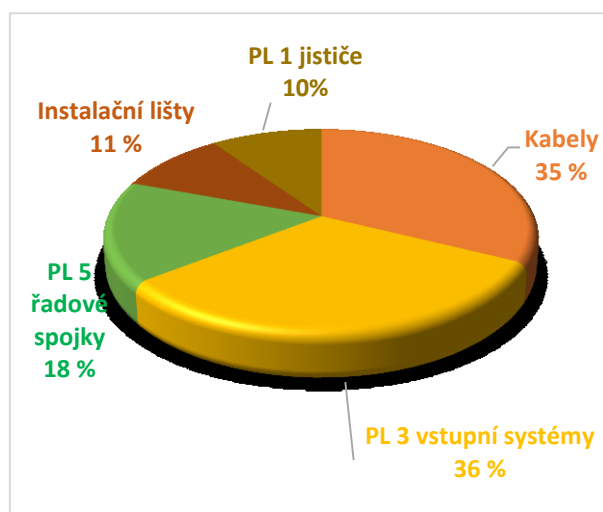
Z tohoto pestrého spektra zboží existují skupiny elektro materiálů, které jsou prodávány více, a které méně. Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. nevyužívá žádných vzorců pro výpočet minimální a maximální zásoby na skladě. Využívá vlastního odhadu a informací dle prodejnosti jednotlivých skupin elektro materiálu. Z tohoto důvodu pořizuje vyšší zásoby elektro materiálu, který je nejvíce prodejný. Naopak skupiny elektro materiálu, které se prodávají velice zřídka, jsou nakupovány minimálně. Může nastat i situace,

3) Dostupné z <http://www.jezeksw.cz/duel/cenik>

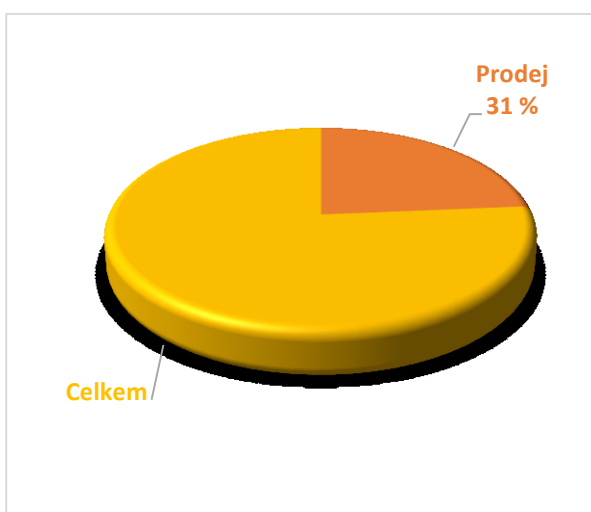
kdy požadovaný elektro materiál odběratele v danou dobu není ani na jednom ze skladů. Proto se objednávka zasílá do renomované francouzské firmy, která daný elektro materiál zašle do České republiky cca za 10 dní. Mezi pět nejprodávanějších skupin elektro materiálu patří kabely, PL1 jističe, PL3 vstupní systémy, PL 5 řadové spojky a instalační lišty (viz graf 4.7).

Z grafu 4.7 je patrné, že mezi dvě nejprodávanější skupiny elektro materiálu patří PL 3 vstupní systémy a kabely. Tvoří více jak 60 % ze skupiny pěti nejvíce prodáváných skupin elektro materiálu. Druhou skupinu nejprodávanějších elektro materiálů tvoří PL 5 řadové spojky, které tvoří 16 %, třetí a čtvrté pořadí představují instalační lišty a PL 1 jističe, ty celkově tvoří 20 % z pěti nejprodávanějších skupin materiálu. Z pohledu manažerského řízení zásob má společnost tyto skupiny nejprodávanějšího zboží naskladňované v pravidelných intervalech a proto nemůže nastat situace, že by elektro materiál, který společnosti přináší největší tržby, nebyl ihned k dispozici.

Graf 4.7 – Pět nejprodávanějších skupin elektro materiálu



Graf 4.8 – Podíl pěti nejprodávanějších skupin elektro materiálu na celkovém prodeji

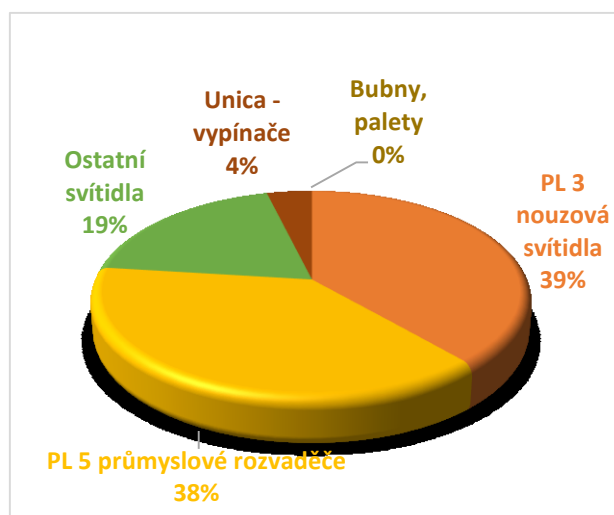


Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

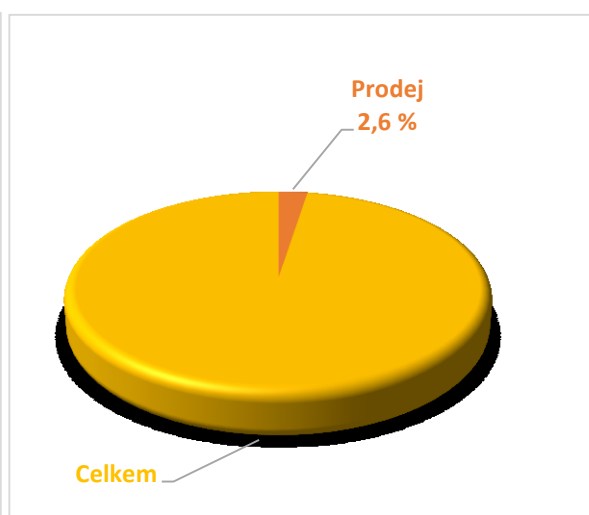
V následujícím grafu 4.8 dochází ke srovnání pěti nejprodávanějších skupin elektro materiálu k celkové prodejnosti společnosti. Z grafu je patrné, že nejvíce prodávané skupiny elektro materiálu tvoří celkem 31 % z celkové prodejnosti společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. a jsou tak velmi významnými položkami, které jsou naskladňovány v pravidelných intervalech a jsou tak ihned dostupné pro koncového zákazníka.

Na druhou stranu ve společnosti existují skupiny elektro materiálu, které jsou velmi málo prodejné. Mezi pěti nejméně prodávaných elektro materiálů řadíme Unica vypínače, bubny a palety, ostatní svítidla, PL 3 nouzová svítidla a PL 5 průmyslové rozvaděče (viz graf 4.9).

Graf 4.9 – Pět nejméně prodávaných skupin elektro materiálu



Graf 4.10 – Podíl pěti nejméně prodávaných skupin elektro materiálu na celkovém prodeji



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

Z grafu 4.9 je patrné, že mezi nejméně prodávanou skupinu elektro materiálu společnost řadí bubny a palety, které se téměř neprodávají, a proto by je společnost z pohledu efektivního manažerského účetnictví neměla naskladňovat ve velkém množství. Druhou nejméně prodávanou skupinu tvoří ostatní svítidla, která tvoří pouze 0,5 % z celkové prodejnosti společnosti. PL 3 nouzová svítidla a PL 5 průmyslové rozvaděče tvoří více než 70 % ze skupiny nejméně prodávaných skupin elektro materiálu. Poslední skupinu tvoří Unica – vypínače, které tvoří 4 % z pěti nejméně prodávaných skupin elektro materiálu. Z pohledu efektivního manažerského účetnictví by společnost tyto nejméně prodávané skupiny měla vyřadit ze svého sortimentu, aby zbytečně nevázaly finanční prostředky.

V následujícím grafu 4.10 dochází ke srovnání celkové prodejnosti elektro materiálu společnosti ku skupině pěti nejméně prodávaných. Z grafu vyplývá, že skupina pěti nejméně prodávaných elektro materiálů tvoří pouze 2,6 % z celkového prodeje společnosti. Z pohledu manažerského účetnictví by společnost mohla prodej tohoto zboží omezit nebo úplně zrušit, jelikož zboží zbytečně váže finanční prostředky a tržby z prodeje jsou velmi minimální, u bubnů a palet dokonce žádné.

4.8 Komunikace se zákazníkem

Jak již bylo zmíněno, každý větší odběratel má svého přiděleného obchodního zástupce, se kterým řeší veškeré záležitosti týkající se dané objednávky, způsobu dodání a platby. Velkoobchodníci jsou z hlediska cen elektro materiálu vždy zvýhodnění před maloobchodními odběrateli. Tato skutečnost vyplývá z efektivní činnosti ekonomiky podniku. Velkoobchodník představuje velkou společnost s významnými náklady, která zaměstnává vysoké množství zaměstnanců, a tito zaměstnanci musí být určitým způsobem ohodnoceni za svou práci. Oproti tomu maloobchodník, jako fyzická osoba, vydělává pouze sám na sebe a jeho cena za nakoupené zboží je tím pádem větší. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. vytváří dva typy cenových nabídek, a to z pohledu maloobchodníka a velkoobchodu viz Příloha č. 4. V cenových nabídkách nalezneme adresu dodavatele a odběratel, dále slovní popis nakupovaného elektro materiálu, měrné jednotky, množství nakupovaného zboží, cenový základ navýšený o částku DPH a celkovou sumu k zaplacení. Z brutto ceny, za kterou společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. pořídí elektro materiál od francouzské společnosti, prodává velkoobchodníkům se slevou až 40 %, pro maloobchodníky je tato sleva většinou o 10 % nižší. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. dle vlastního uvážení nevyužívá e-shop.

V případě, že dodávka objednaného zboží přijde koncovému zákazníkovi určitým způsobem poškozena, odběratel má záruku dva roky na veškeré zboží společnosti. U některých elektro materiálů ovšem může být záruční doba prodloužena až na sedm let. Dle dohody zákazník danou poškozenou objednávku pošle zpět do centrálního skladu, nebo v případě dohody postačí pouze telefonický hovor. Reklamací je ve většině případů vyřízena okamžitě, a to náhradou a výměnou vadného elektro materiálu za nový. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. reklamací řeší okamžitou výměnou z důvodu povahy prodáváného elektroinstalačního materiálu. Ten je pro činnosti zákazníků potřebný ihned a zdlouhavá reklamací by zpomalila celkový proces činnosti odběratelů.

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. má v rámci vnitřního řízení velmi dobře stanoven reklamační systém, u něhož nedochází ke zdlouhavému reklamování poškozeného zboží, ale chybný elektro materiál je ihned nahrazený novým. Jedinou nevýhodu společnosti je v nedostupnosti e-shopu, který společnost nechce využívat z důvodů velkého množství nabízeného zboží, pracnosti týkající se spravování této webové stránky a nákladů na vytvoření softwaru. Naopak dle názoru autorky by společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. mohla efektivně e-shop využívat. E-shop by si společnost mohla vytvořit nebo pronajmout. Náklady

na vytvoření nového e-shopu činí okolo 45 000 Kč, dle náročnosti a různých kritérií. Náklady na pronájem e-shopu činí okolo 1 490 Kč na měsíc ⁴⁾ S vytvořením e-shopu se sice zvyšují náklady na jeho obsluhu a správu, kterou by musel vykonávat specializovaný pracovník společnosti, ale tuto investici by společnost byla schopna rychle vrátit nárůstem tržeb spojených s vytvořením prodejního softwaru. Dle názoru autorky by se zboží společnosti ELEKTRO TRADE spol. s. r.o. dostalo více do povědomí i široké veřejnosti a společnost by tak tak oslovila širší spektrum zákazníků. Následně by společnost také dostala zpětnou vazbu od zákazníků. Díky e-shopu by společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. mohla analyzovat prodejnost elektro materiálu také tímto způsobem.

Z pohledu manažerského účetnictví bylo společnosti navrženo vytvořit i e-shop pouze pro skupiny nejvíce prodávaného elektro materiálu. Zákazník by si tak velmi snadno ověřil, zda je daný elektro materiál ihned k dispozici na skladě, jaké množství ho tam je, popř. si ho ihned objednat a zaplatit prostřednictvím online platebních karet. Objednávka by byla doručena online přímo skladníkovi, který by danou objednávku přichystal a díky automatickému nastavení systému by byly zákazníci ihned kontaktováni sms zprávou či e-mailem, že si mohou elektro materiál vyzvednout. Došlo by k zefektivnění prodeje a nárůstu tržeb, které by pokryly náklady na provoz e-shopu.

4.9 Účtování a vnitřní struktura společnosti

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s. r. o. vystupuje se svými třemi pobočkami jako jeden celek v rámci České republiky. Společnost rozlišuje tzv. hospodářská střediska dle jednotlivých obchodních zástupců. Celkem má společnost šest hospodářských středisek. Přerov představuje hospodářské středisko č. 0, 1, 2 a 3 (má tedy čtyři obchodní zástupce k roku 2015), Ostrava je zahrnuta pod hospodářským střediskem č. 4 (jeden obchodní zástupce) a Praha je hospodářským střediskem č. 6 (od roku 2014 působí dva obchodní zástupci jako jeden celek). Do jednotlivých hospodářských středisek zahrnujeme veškeré účetní činnosti, které spadají do působnosti daného obchodního zástupce. Do činností jednotlivých středisek společnost zahrnuje tržby z faktur za prodaný materiál, popř. tržby za služby, náklady vynaložené na prodané zboží, mzdové náklady obchodního zástupce, náklady na provoz služebního automobilu a popř. drobné náklady na úhradu služebního telefonu. Společnost v účetnictví také vede hospodářské středisko č. 0/1, na kterém eviduje souhrnné položky společnosti. Jelikož

⁴⁾ Dostupné z www.eshopssystem.cz/cenik

veškeré pobočky a sklady nejsou ve vlastnictví společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o., řadíme do střediska č. 0/1 náklady za pronájem nebytových ploch, ve kterých jsou již zahrnuty náklady na energii, výtop skladů a kanceláři, odpisy DHM, náklady na kamerový systém a ostatní režijní náklady společnosti.

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. využívá analytické evidence a to z pohledu jednotlivých hospodářských středisek. V rámci manažerského účetnictví dochází ke kategorizaci výnosů pouze za prodaný elektro materiál (604) a za provedené služby (602). Náklady jsou také analyticky evidovány dle jednotlivých hospodářských středisek a zahrnují mzdové náklady, pojištění, odvody, náklady za PHM a náklady související s používáním mobilního telefonu. Z pohledu manažerského účetnictví společnost eviduje souhrnné nákladové položky společnosti na samostatné hospodářské středisko 0/1. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. by mohla náklady hospodářského střediska 0/1 vhodně rozdělit mezi jednotlivá sídla poboček, ovšem musí vhodně zvolit klíč (např. odpisy).

Společnost využívá klasického účtového rozvrhu pro podnikatele, který je doplněn o podnikovou analytiku dle jednotlivých hospodářských středisek. Účetní jednotka při účtování používá metodu účtování A. Společnost je zaměřena především na prodej elektroinstalačního materiálu a proto vlastní jen zanedbatelnou část dlouhodobého majetku. Za dlouhodobý hmotný majetek (DHM) společnost považuje dle daňových zákonů majetek, jehož výše překročila 40 000 Kč a jeho doba používání je více jak jeden rok. Jedná se odpisovaný majetek, který v dané společnosti představují firemní automobily, dodávky a vysokozdvizné vozíky využívané ve skladech. Pokud se hodnota majetku pohybuje v rozmezí 20 000 – 40 000 Kč, účetní jednotka tuto částku postupně každý rok rozpouští do nákladů společnosti dle vnitropodnikové směrnice. Za drobný majetek účetní jednotka považuje majetek, který nedosáhl částky 20 000 Kč. Ve společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. tento majetek představuje především kancelářské vybavení, který představují stoly, židle, poličky, šuplíky apod. Jelikož je společnost v pronájmu, mizí významné položky DHM.

Dle nové legislativy je třeba zohlednit účty v účtovém rozvrhu skupiny 62 – Aktivace vnitropodnikových služeb. Společnost tento účet nevyužívá, ale v rámci efektivnější koordinace v souvislosti se skladováním a přemísťováním elektro materiálu mezi sklady. Proto se společnost touto změnou nemusí zabývat.

Společnost velmi jednoduše provádí účtování nákladových a výnosových položek. Rozlišuje jednotlivá hospodářská střediska, ovšem z pohledu finančního účetnictví ve výsledné rozvaze a výkazu zisku a ztráty nelze posoudit hospodárnost jednotlivých hospodářských středisek, ale jsou zobrazovány účetní položky společnosti jako celku. V manažerském účetnictví společnost

analyticky rozlišuje náklady i výnosy, výnosy za prodaný elektro materiál a výnosy za provedené služby. Veškeré tržby jsou rozlišovány pouze dle hospodářských středisek resp. obchodních zástupců, nikoliv dle jednotlivých poboček. Stejně je tomu tak u nákladových položek, ty jsou analyticky evidovány nejen dle hospodářských středisek, ale i celkových nákladů společnosti jako celku. Do budoucnosti by společnost mohla tyto účetní položky více podrobit analytickému členění, z důvodu dalšího rozvoje a analýzy nákladů a výnosů společnosti.

4.10 Hospodářská střediska

Jak bylo zmíněno v předchozí kapitole, společnost neúčtuje dle jednotlivých poboček, ale přesouvá svou pozornost na obchodní zástupce jakožto hospodářská střediska. K letošnímu roku má společnost celkem šest obchodních zástupců. Bude provedena analýza tržeb v závislosti na jednotlivých hospodářských střediscích za poslední tři roky, tedy 2013 – 2015. V roce 2013 představovali střediska č. 0, 1, 2 a 3 čtyři obchodníci z Přerova, středisko č. 4 a 5 jsou obchodní zástupci v Ostravě a středisko č. 6 a 7 zobrazují obchodní zástupce v Praze. V roce 2014 ovšem dochází ke změnám a střediska č. 6 a 7 jsou sloučena v jedno pod číslem 6. V roce 2015 opět dochází ke změnám v počtu jednotlivých obchodních zástupců. Jejich počet v Přerově zůstává stejný, ovšem v Ostravě už působí pouze jeden obchodní zástupce pod číslem 4 (viz tab. 4.2).

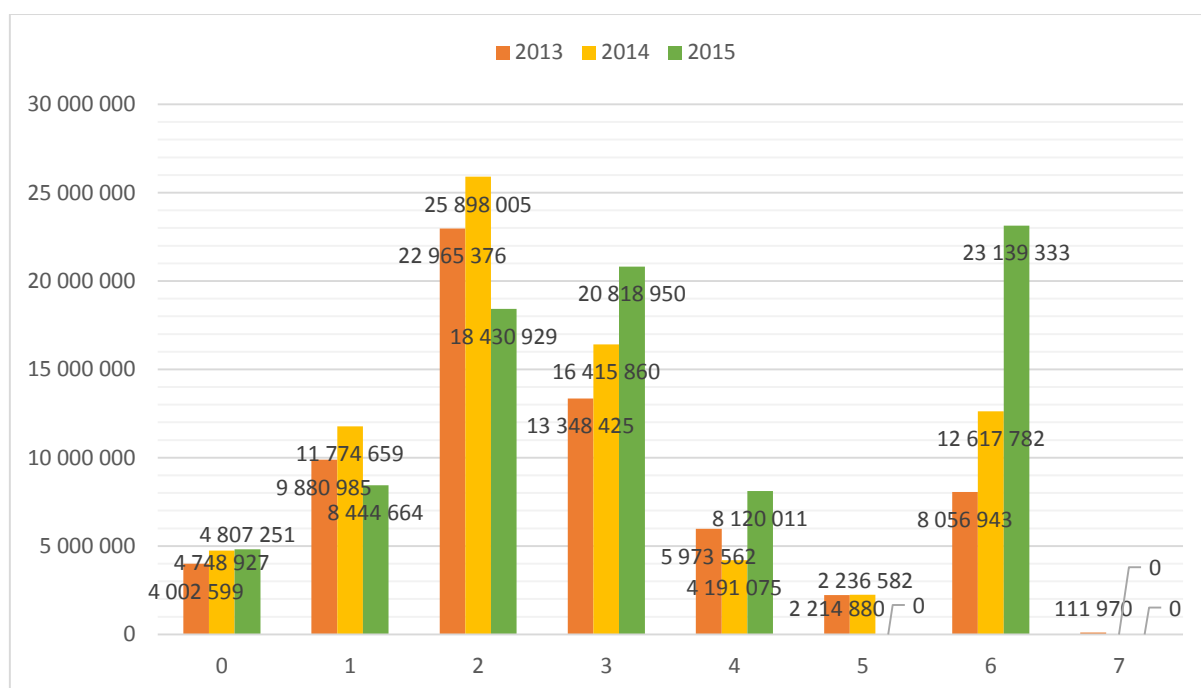
Tab. 4.2 – Analýza tržeb dle jednotlivých hospodářských středisek

Středisko	Výše tržeb (obrat) 2013	Výše tržeb (obrat) 2014	Výše tržeb (obrat) 2015
0	4 002 599,00	4 748 927,00	4 807 251,00
1	9 880 985,00	11 774 659,00	8 444 664,00
2	22 965 376,00	25 898 005,00	18 430 929,00
3	13 348 425,00	16 415 860,00	20 818 950,00
4	5 973 562,00	4 191 075,00	8 120 011,00
5	2 214 880,00	2 236 582,00	
6	8 056 943,00	12 617 782,00	23 139 333,00
7	111 970,00		

Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

Z tab. 4.2 je patrné, že v letech 2013 a 2014 jasně dominuje obchodní zástupce č. 2 působící v Přerově. Jako jediný za tyto roky přesahuje částku tržeb vyšší než 22 mil. Kč. Druhý nejproduktivnější je obchodní zástupce č. 3, který také působí v Přerově a jeho tržby za sledované roky 2013 a 2014 činí více než 13 mil. Kč. Opačnou stranu věci tvoří práce obchodního zástupce č. 5, jehož tržby nepřesáhly ani polovinu hodnoty tržeb nejlepších prodejců. Tato situace mohla mít za příčinu skutečnost, že od roku 2014 středisko 5 zaniká. Celkové porovnání hodnot tržeb za roky 2013 – 2015 je analyzováno v následujícím grafu 4.11.

Graf 4.11 – Analýza podílů hospodářských středisek na celkových tržbách v letech 2013 - 2015



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

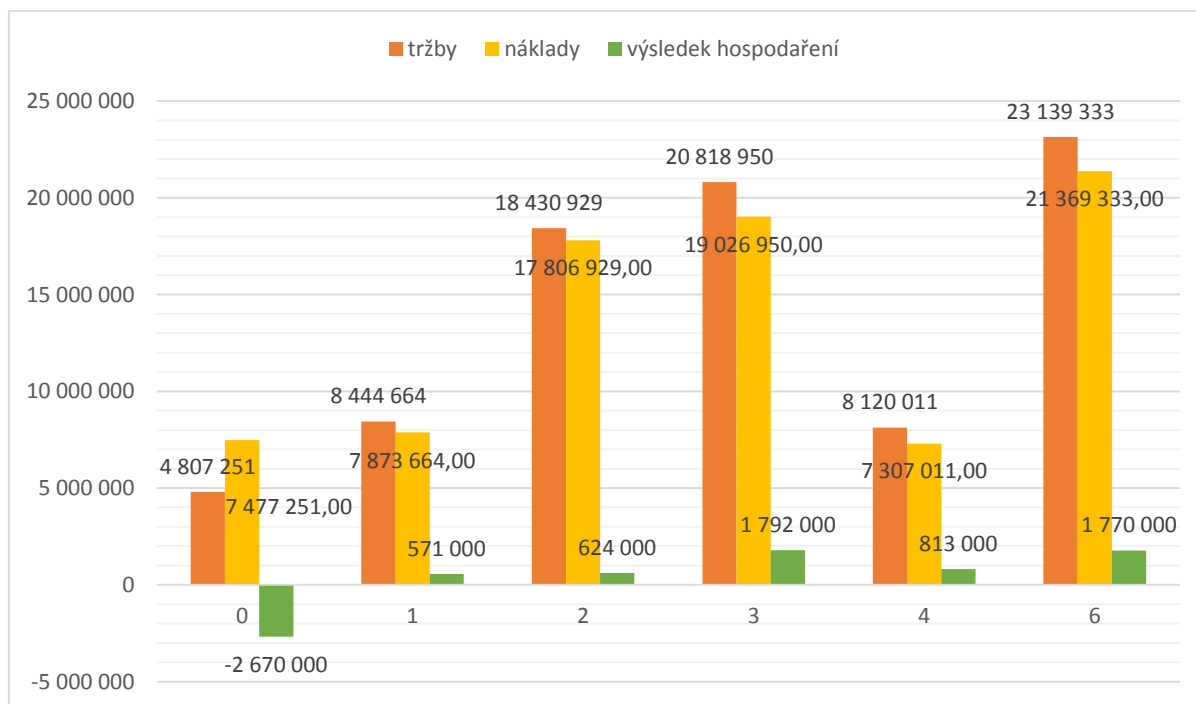
Z grafu 4.11 můžeme z hlediska vnitřního řízení společnosti analyzovat hodnotu celkových tržeb za jednotlivá hospodářská střediska (obchodní zástupce). Je patrné, že největší podíly na tržbách v roce 2015 mají obchodní zástupci č. 2, 3 a 6. Střediska č. 0, 1 a 4 oproti nim trochu zaostávají. Důvodem nejvyšších tržeb u obchodních zástupců č. 2 a 3 může být skutečnost, že se v Přerově nachází centrální sklad společnosti a elektro materiál je snadno dostupný. Vysoké tržby střediska č. 6 vznikají ze skutečnosti, že v Praze působí obchodní zástupci dva, kteří vystupují jako jedno hospodářské středisko a tržby jsou tedy vyšší. V Ostravě bylo zrušeno hospodářské středisko č. 5. Z tohoto důvodu zde zůstává pouze jeden obchodní zástupce.

Další analýza je provedena v roce 2014, ve kterém stále existuje obchodní zástupce č. 5. Středisko 6 zahrnuje dva obchodní zástupce, kteří vystupují jako jedno samostatné středisko

společnosti. Hodnota celkových tržeb pro rok 2014 činí celkem 77 882 890 Kč. I tento rok mají nejvyšší podíl na tržbách obchodní zástupci č. 2 a 3 působící v Přerově. Tentokrát ale nejvíce prodává obchodní zástupce 2 oproti roku 2015, ve kterém jasně dominoval obchodní zástupce č. 3. Dochází k razantnímu poklesu velikosti tržeb u prodejce č. 6, jejíž hodnota se snížila o celou polovinu. Z grafu je zřejmé, že obchodní zástupce 5 má velmi nízké tržby oproti ostatním. To mohlo mít za následek jeho zrušení.

Dále jsou analyzovány tržby jednotlivých hospodářských středisek za rok 2013. Za poslední sledovaný rok opět vévodí obchodní zástupci č. 2 a 3 z Přerova. V roce 2013 stále existují hospodářská střediska č. 6 a 7, která jsou v roce 2014 sloučena v jedno. Z grafu je patrné, že středisko č. 7 vykazuje velmi nízké hodnoty oproti ostatním hospodářským střediskům. Možná tato skutečnost měla za příčinu jeho zánik. V tomto roce nejvíce prodává obchodní zástupce č. 2, jehož celková hodnota tržeb činí 22 965 376 Kč a činí tak skoro 35 % z celkových tržeb společnosti. Z pohledu efektivního manažerského účetnictví ovšem není důležitá jen hodnota tržeb (výnosů) jednotlivých hospodářských středisek, ale také jejich celkové náklady a výsledky hospodaření. Analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 2015 je uveden v grafu 4.12.

Graf 4.12 – Analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v roce 2015



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

V roce 2015 má společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. pouze šest hospodářských středisek. Z pohledu manažerského účetnictví dochází k analytické evidenci nákladů a výnosů

dle hospodářských středisek (obchodních zástupců). Nejvyšších výnosů dosahují obchodní zástupci č. 6, 3 a 2. Nejméně produktivní je obchodní zástupce č. 0. Z hlediska nákladů je patrné, že nejvyšší hodnoty opět dosahují nejproduktivnější obchodní zástupci, nejnižší opět hospodářské středisko 0.

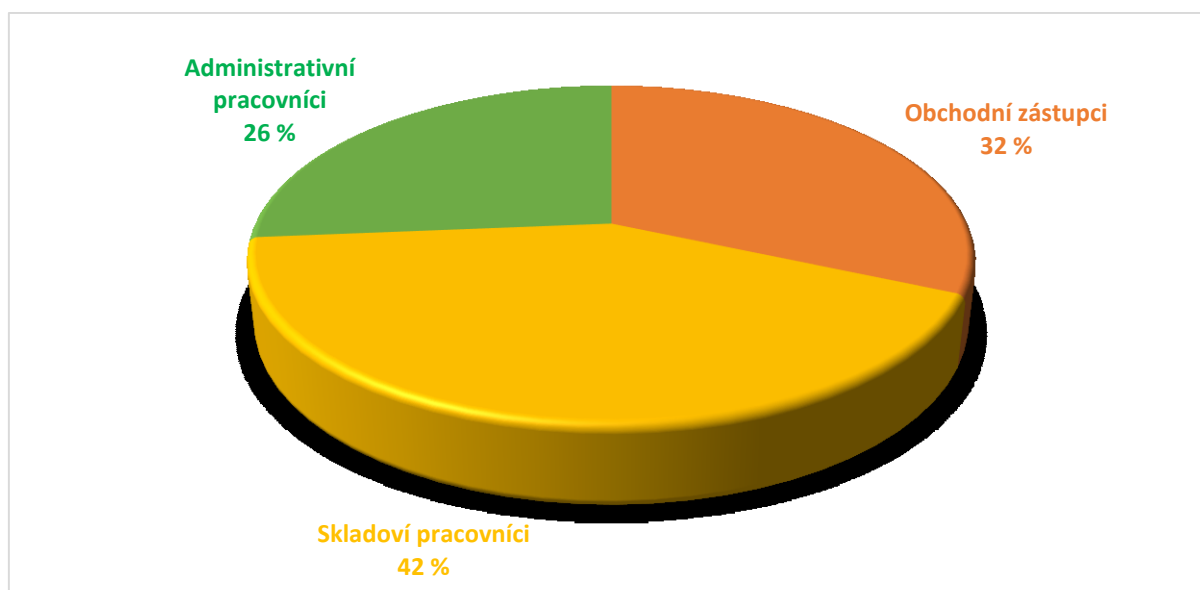
Pokud analyzujeme celkové výsledky hospodaření je patrné, že neproduktivnějším obchodním zástupcem již není č. 6, který dosahoval nejvyšších tržeb, ale obchodní zástupce č. 3, jehož výsledek hospodaření celkově činí 1 792 000 Kč. Nejhuře je na tom hospodářské středisko č. 0, které dosahuje nejnižších tržeb, které nedokáží pokrýt vynaložené náklady. Z pohledu vnitřního řízení společnosti by hospodářské středisko 0, působící v Přerově, mohlo být sloučeno s některým přerovským střediskem, např. s obchodním zástupcem č. 1.

Nejlépe prosperujícími hospodářským střediskem je č. 3, důvodem může být snadná dostupnost elektro materiálu ihned v centrálním skladu. Druhým nejvíce prosperujícím střediskem je č. 6 (Praha), důvodem může být atraktivní lokalita pobočky. Z grafu je patrné, že společnost dosahuje velmi vysokých nákladových položek, a výsledky hospodaření jsou velice nízké, společnosti tak odvádí nízkou daň z příjmů právnických osob.

4.11 Odměňování zaměstnanců

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. má k letošnímu roku celkem 19 zaměstnanců. Velmi významnou skupinou zaměstnanců jsou obchodní zástupci, jejichž počet je k roku 2016 celkem 6, a kteří představují přímou komunikaci se zákazníkem. Do další skupiny zaměstnanců řadíme vedoucí skladů a pomocné skladníky. Poslední skupinou jsou administrativní pracovníci (viz graf 4.13).

Graf 4.13 – Struktura zaměstnanců v roce 2016



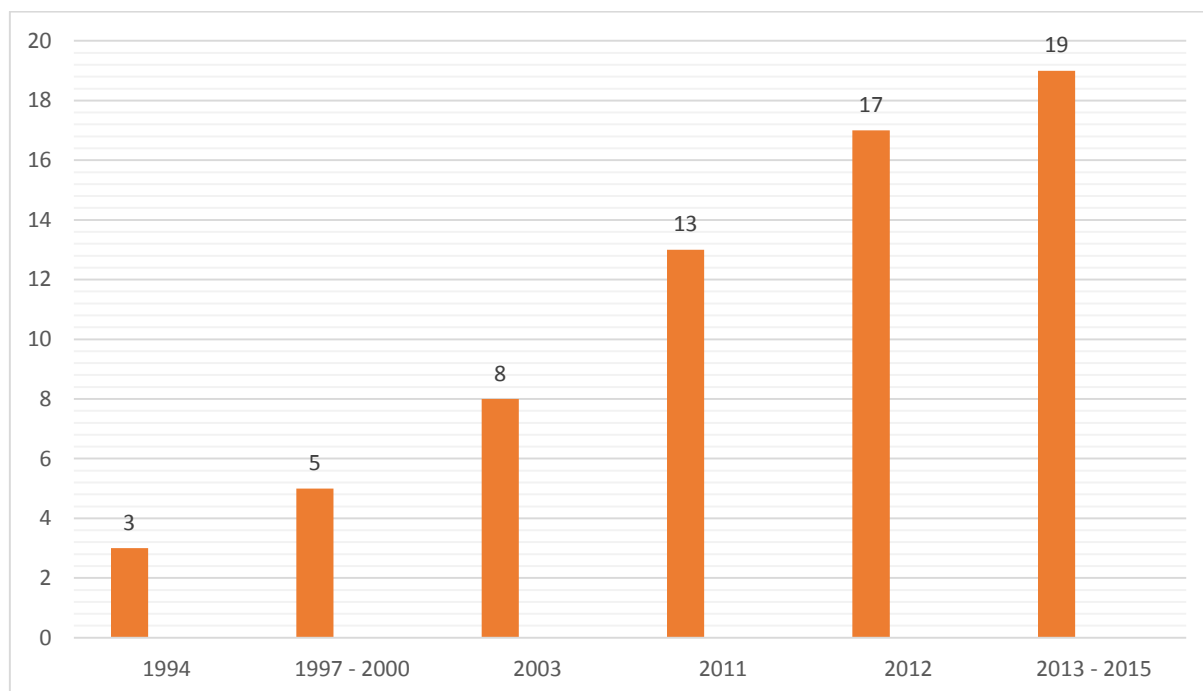
Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

Při založení společnosti, v roce 1994, byli zaměstnáni pouze tři pracovníci, z toho jeden zaměstnanec byl zároveň i jednatelem společnosti. Počty pracovníků se rok od roku vyvíjí a mění (viz graf 4.14). Zvyšující se počet zaměstnanců má za následek rozšiřování společnosti a zakládání nových poboček v dalších městech České republiky. Společnost má řadu způsobů odměňování zaměstnanců dle jejich pracovní pozice.

Obchodní zástupce je odměňován stanoveným fixním platem, ke kterému je připojováno určité procento ze zisku společnosti. Tato skutečnost napomáhá v motivaci obchodní zástupců prodávat větší objem zboží a snažit se oslovovat i další potencionální zákazníky. Vedoucí skladník na centrální skladě je také odměňován základní stanovenou fixní mzdou, která může být navýšena o určité procento ze zisku, které je stanoveno pro vedoucí pracovníky společnosti. Další součástí mzdy vedoucích pracovníků jsou také odměny za splnění požadovaného speciálního úkolu stanoveného vedením společnosti. Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. využívá pro motivaci zaměstnanců finanční odměny v podobě procenta ze zisku. Z tohoto důvodu se zaměstnanci společnosti snaží jednat ekonomicky a zbytečně nevynakládat peněžní prostředky např. za poškození kancelářského nábytku, velkou spotřebou kancelářských potřeb či poškození firemních vozidel apod. Pokud by společnost musela vynaložit peněžní prostředky za poškození majetku v jejím vlastnictví, zaměstnancům automaticky klesne hodnota vypláceného procenta ze zisku. Zaměstnanci jsou také motivováni, aby se ohleduplně chovali k majetku společnosti, zejména k firemním automobilům a vysokozdvizným vozíkům na skladě. Pokud by došlo k poškození, společnost by musela zvýšit své náklady na opravu a následnou údržbu, což by pro zaměstnance společnosti opět přinášelo snížení jejich mzdy.

Dalším motivačním hlediskem je úspora nákladů, např. administrativní zaměstnanec vynaloží menší množství peněžních prostředků při jejich vynaložení do vybavení kanceláře (nákup levnějšího nábytku, recyklovaný papír apod.) Zaměstnanci jsou motivováni ke zvyšování zisku společnosti. Tato skutečnost zahrnuje i situaci, že určitý zaměstnanec pracuje přes časy, o víkendech i svátcích. Dochází tak ke zvyšování počtu zakázek a vyexpedovaného zboží. Společnost dosáhne vyššího zisku, čímž se zvýší částka vyplaceného bonusu pro zaměstnance.

Graf č. 4.14 – Vývoj počtu zaměstnanců společnosti za vybrané roky



Zdroj: (interní materiály společnosti) – vlastní zpracování

Ve společnosti existují i další rozdíly v odměňování zaměstnanců. Rozdílné odměny souvisí s danou lokalitou, ve které je umístěna určitá pobočka společnosti a působnost obchodních zástupců. Zaměstnanci společnosti působící v Praze mají rozdílnou (vyšší) mzdu než zaměstnanci v Ostravě. Tato situace je způsobena atraktivitou dané oblasti. Nájem skladovacích a kancelářských prostor jsou mnohem nákladnější, než stejné prostory u jiné pobočky společnosti. Náklady pobočky v Praze jsou tedy nejnákladnější z hlediska atraktivní lokality.

Odměňovací systém společnosti je velmi dobře stanoven. Ve společnosti dochází k úspoře nákladů, obchodní zástupci jsou dále motivováni k oslovování potencionálních zákazníků, snaží se navýšit zakázky společnosti, a tím jsou jejich mzdy navýšeny o stanovený bonus v podobě procenta ze zisku.

4.12 Hospodaření společnosti

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. plánuje do budoucnosti výstavbu zcela nového multifunkčního skladu. Tento sklad bude opět situovaný do centrálního města společnosti, kterým je Přerov. Společnost má nyní v bance zřízený spořicí účet, na kterém k roku 2015 zatím nemá dostatek finančních prostředků na výstavbu nového skladu. V případě vybudování skladu bude společnost evidovat nárůst položky dlouhodobého hmotného majetku, který se výrazně promítne v rozvaze. Tato nová hala představí první položkou DHM, která přesáhne hodnotu více jak 1 000 000 Kč. V této nové centrální hale bude vytvořena nová vnitropodniková směrnice obsahující mnohá nařízení, která budou pro stávající zaměstnance zcela novou záležitostí. Bude zaveden docházkový systém pomocí čipového zařízení a kamerový systém. Pokud bude muset zaměstnanec opustit budovu z důvodu obědové pauzy, docházce k lékaři, kouření aj., vždy bude povinen se odčipovat. Každý zaměstnanec (kuřák, nekuřák) tak bude muset každý den odpracovat alespoň 8 hodin bez ohledu na to, kam daný den šel a jak dlouho tam byl. Kamerový systém bude zaveden po celé nově vybudované hale a záznamy budou předávány do rukou vedení. Tento čipový a kamerový systém bude plně integrován do systému společnosti a vedení tak bude moci plně kontrolovat činnosti svých zaměstnanců.

V dnešním konkurenčním prostředí se vyskytuje velmi obrovský tlak na cenu zboží. Každý odběratel se snaží cenu nakupovaného zboží snížit na co nejnižší hodnotu. Dochází tak ke konkurenčnímu boji mezi jednotlivými distributory francouzské značky i mezi jednotlivými státy. Této situaci velmi napomohla volná celní zóna, ve které mohou být výrobky volně přemísťovány a nakupovány mezi jednotlivými státy. Dochází tak k situacím, kdy např. němečtí distributoři vysílají dodávky do ostatních zemí světa. Francouzské renomované značce se samozřejmě tato situace nelíbí, protože dochází ke snižování marží za její výrobky. Např. určitý typ elektroinstalačního materiálu je v Německu prodán v přepočtu za 400 Kč, ovšem např. v Indii je nejvyšší prodejní cena, za kterou u zákazník ochoten daný elektro materiál nakoupit, pouze 200 Kč. Francouzská společnost má v této situaci mnohem menší marži a může dojít k situaci, že určitému distributorovi bude odebrána licence a bude z distribuce jejího materiálu vyřazen.

Společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. funguje na principu tzv. bonusů. Společnost nakupuje svůj základní elektro materiál od francouzské firmy. Hlavním předmětem tohoto bonusového systému je skutečnost, že společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. vyvíjí velké úsilí, aby od francouzské společnosti odebírala co největší množství. Tím je vyvíjen tlak jak na zaměstnance společnosti, tak na jeho vedení. Dochází k motivaci zaměstnanců prodat co

největší objem zboží. Za větší odběry od francouzské společnosti náleží společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. věrnostní bonusy, jejichž výše se odvozuje od hodnoty množství nakoupeného zboží. V roce 2015 měla společnost stanoven bonus na hodnotu 6 % při překročení objednávek v celkové hodnotě nad 40 000 000 Kč. Tento věrnostní bonus je jednou ročně zasílán na bankovní účet společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. Dle názoru společnosti ELEKTRO TRADE spol. s r. o. funguje takováto finanční politika skoro ve všech firmách.

Investice do nového dlouhodobého majetku společnosti je velmi dobrou investicí. V současné době společnost nevlastní skoro žádný dlouhodobý majetek, kromě firemních vozidel a vysokozdvizných vozíků ve skladech. Velmi důležitou informací pro budoucí vývoj společnosti je zavedení čipového systému z důvodu větší kontroly zaměstnanců, aby velmi často nechodili na kouřové přestávky a nezdržovali se příliš dlouho na obědech. Na druhou stranu je otázka, zda-li se tento postup bude líbit zaměstnancům. Autorka kladně hodnotí zavedení kamerového systému, díky kterému bude možná kontrola uskladněného elektro materiálu, a v případě krádeže budou zaznamenány osoby, které daný elektro materiál odcizí. Společnost ABC spol. s r. o. tak bude mít mnohem větší přehled o celkové činnosti a svých zaměstnancích.

5. Závěr

Na podnik lze pohlížet jak z vnějšího, tak vnitřního hlediska. Vnější hledisko, tedy finanční účetnictví, se zaměřuje na sledování aktiv, pasiv, nákladů a výnosů společnosti. Tyto hodnoty nalezneme ve finančních výkazech podniku, které zahrnují rozvahu, výkaz zisku a ztráty a cash-flow. Informace finančního účetnictví poskytují podklady pro uživatele vnějšího prostředí podniku, kterými jsou banky, odběratelé, úřady, zákazníci apod. Hlavním předmětem vnitřní kontroly podniku je manažerské účetnictví, které není regulováno zákony ani vyhláškami. Manažerské účetnictví je jakýsi celkový souhrn informací, který slouží pouze pro interní potřebu dané společnosti a jejím uživatelům, kterými jsou vlastníci, management a zaměstnanci. Manažerské účetnictví má důvěrný, interní charakter, jehož záměrem je absolutní pravdivost. O struktuře a využití manažerského účetnictví si podnikový management rozhoduje sám ve vlastní režii a pravomoci. Účetní okruh manažerského účetnictví je vedle finančního účetnictví relativně samostatný. Oba okruhy účetnictví se však vzájemně prolínají a poskytují si informace, popř. čerpají ze stejných finančních výkazů společnosti. Aby bylo řízení společnosti z hlediska manažerského účetnictví efektivnější, může být podnik rozdělen na tzv. hospodářská střediska. Hospodářská střediska představují samostatně hospodařící vnitropodnikové útvary, které sledují jednotlivé náklady a výnosy, zjišťují svůj hospodářský výsledek, sestavují si vlastní rozpočet nákladů a výnosů na určité období (rozpočet) a evidují své vstupy a výstupy v peněžních jednotkách. Za každé hospodářské středisko odpovídá jeho vedoucí pracovník.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. První teoretická kapitola je zaměřena na teoretické vymezení manažerského účetnictví, ve které jsou popsány a vysvětleny základní prvky manažerského účetnictví, kterými jsou účetnictví a uživatelé účetních informací. Další součástí teoretické kapitoly je vymezení pojmů nákladového účetnictví, controllingu, nákladového controllingu, vzájemného vztahu mezi manažerským účetnictvím a controllingem apod. Druhá teoretická část představuje vymezení teorie nákladů a výnosů, jejich členění z hlediska manažerského a účetního. Základní členění nákladů z pohledu druhového, účelového, kalkulačního, dle odpovědnosti jejich vzniku a z hlediska potřeb rozhodování. Tato kapitola dále zahrnuje vymezení pojmů plánů, rozpočtů, kalkulací apod. Důležitou součástí teoretické části je také rozdělení hospodářských středisek dle jejich činnosti.

Praktická část diplomové práce je zaměřena na aplikaci informací manažerského účetnictví na vybranou obchodní společnost. Je zde představena daná obchodní společnost, u které byla

provedena podrobná analýza veškerých činností z pohledu manažerského účetnictví. Finanční výkazy společnosti byly podrobeny analýze, dochází k popisu jednotlivých hospodářských středisek působících v různých lokalitách České republiky. Byly analyzovány celkové tržby jednotlivých hospodářských středisek za tři vybrané roky. Výnosy hospodářských středisek byly dále porovnány s celkovými náklady a byly zjištěny výsledky hospodaření opět za tři vybrané roky. Z pohledu efektivního manažerského účetnictví bylo společnosti navrženo sloučení hospodářského střediska 0 s jiným hospodářským střediskem působícím v Přerově.

Byla provedena analýza vypláceného bonusu od renomované francouzské společnosti, který tvoří velmi významnou část výsledku hospodaření společnosti před zdaněním.

Další interní informace společnosti byly podrobeny analýze činnosti společnosti z hlediska kategorizace elektro materiálu a jeho prodejnosti. Ze skupin elektro materiálu bylo vybráno pět nejprodávanějších a byly srovnány s celkovou prodejností společnosti. Analýza byla provedena i druhým směrem, bylo vybráno pět nejméně prodávaných skupin elektro materiálu, které byly srovnány s celkovou prodejností. Z pohledu efektivnosti řízení bylo společnosti navrženo zrušení vybraných druhů elektro materiálu, které se buď vůbec neprodávají, nebo jen minimálně. U společnosti byla dále provedena analýza sktruktury zaměstnanců v roce 2016 a vývoj stavu zaměstnanců za jednotlivé roky existence společnosti.

Na základě interních informací týkajících se evidence elektro materiálu bylo společnosti navrženo zavedení softwaru pro skladovou evidenci, jelikož společnost v nynější situaci používá pouze excelovské tabulky a k výpočtu minimální zásoby společnost nepoužívá žádné vzorce. Dále bylo zjištěno, že společnost ELEKTRO TRADE spol. s r. o. nevyužívá e-shop, který by mohl zvýšit prodejnost elektro materiálu. I přes nezájem společnosti vytvořit e-shop, bylo navrženo vytvoření e-shopu alespoň pro nejvíce žádané prodejní skupiny elektro materiálu, u kterých by si zákazník ihned ověřil jejich dostupnost, množství, cenu apod.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2 vyd. Brno: Computel Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů*. Praha: Wolters Kluwer, 2006. 228 s. ISBN 80-7357-189-7.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 391 s. ISBN 978-80-73-57-712-4.
- [5] HORVÁTH, Péter. *Controlling*. Mnichov 2009. 840 s. ISBN 978-3-8006-3521-4.
- [6] KOHOUT, Pavel a Martin HLUŠEK. *Peníze, výnosy a rizika*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2002. 214 s. ISBN 80-86119-48-3.
- [7] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [8] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [9] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.
- [10] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [11] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2.

Další zdroje

- [12] Albatros Media a.s. [online]. Dostupné z: www.knihy.cpress.cz
- [13] Cenová nabídka pro velkoobchod
- [14] Interní materiály společnosti
- [15] Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2015
- [16] Skladovací karty společnosti ABC spol. s r. o.
- [17] Směrnice č. 01/2012

- [18] Výroční zprávy společnosti 1997 - 2015
- [19] Webové stránky společnosti
- [20] www.eshopssystem.cz/cenik
- [21] Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů
- [22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

cj	jednotková cena
CN	celkové náklady
CVP	náklady, objem, zisk
D	Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
EAN	European Article Number (čárový kód)
e-mail	elektronická pošta
e-shop	elektronický obchod
FN	fixní náklady
Fn	úhrnná výše fixních nákladů
Kč	koruny české
MD	Má dáti
MÚ	manažerské účetnictví
N	celkové náklady
NC	nákladový controlling
NÚ	nákladové účetnictví
PHE	recyklační poplatek
PL 1	interní zkratky společnosti pro materiál
PL 3	interní zkratky společnosti pro materiál
PL 5	interní zkratky společnosti pro materiál
PÚH	příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku
Q	objem výkonů
Q1	bod zvratu
Q2	objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení úrovně zisku
T	výnosy z prodeje
TN	celkové náklady
TÜV	Technischer Überwachungs-Verein (Technické kontrolní sdružení)
ÚJ	účetní jednotka
vj	variabilní proporcionální náklady vyvolané jednotkou výkonu
VN	variabilní náklady

VpR	vnitropodnikový rozpočet
x	objem produkce
Z	žádoucí úroveň zisku

Seznam obrázků, tabulek, grafů a vzorců

Obrázky

Obr. 2.1	Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví
Obr. 2.2	Základní fáze řídicího cyklu
Obr. 2.3	Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu
Obr. 3.1	Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů
Obr. 3.2	Účelové členění nákladů
Obr. 3.3	Typový kalkulační vzorec
Obr. 3.4	Kalkulační systém podniku

Tabulky

Tab. 2.1	Obsah nákladového a manažerského účetnictví
Tab. 4.1	Struktura rozvahy dle novelizace
Tab. 4.2	Analýza tržeb dle jednotlivých hospodářských středisek

Vzorce

3.1	Výpočet bodu zvratu
-----	---------------------

Grafy

3.1	Závislost různých forem VN na změnách objemu produkce
3.2	Body zvratu
4.1	Vývoj tržeb za jednotlivé vybrané roky
4.2	Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním
4.3	Hodnota vyplaceného bonusu
4.4	Odbyt společnosti
4.5	Dostupnost elektro materiálu
4.6	Struktura elektro materiálu dle skupin
4.7	Pět nejprodávanějších skupin elektro materiálu

- 4.8 Podíl pěti nejprodávanějších skupin elektro materiálu na celkovém prodeji
- 4.9 Pět nejméně prodávaných skupin elektro materiálu
- 4.10 Podíl pěti nejméně prodávaných skupin elektro materiálu na celkovém prodeji
- 4.11 Analýza podílů hospodářských středisek na celkových tržbách v letech 2013 - 2015
- 4.12 Analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v roce 2015
- 4.13 Struktura zaměstnanců v roce 2016
- 4.14 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti za vybrané roky

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Klára Mohaplová

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Skladovací karty společnosti ELEKTRO TRADE spol. s. r. o.
- Příloha č. 2 Směrnice č. 01/2012
- Příloha č. 3 Skupiny elektro materiálu
- Příloha č. 4 Cenová nabídka pro velkoobchod